

Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

Dissertação de Mestrado
em Direito Financeiro e Fiscal

A Relevância da Prova em Processo Tributário na Realização da Justiça Tributária em Portugal

Álvaro João da Conceição e Silva Fernandes

Orientado por: Senhor Professor Carlos Manuel Baptista Lobo

Lisboa
Janeiro de 2020

Resumo

A presente dissertação aborda a questão da realização da justiça tributária por meio da prova em processo tributário em Portugal.

Segundo a atual Constituição da República Portuguesa, o valor ético-jurídico de justiça deve ser tomado como princípio e valor permanente em todos os planos da ordem tributária. No plano *legislativo*, estabelecendo no n.º 1 do artigo 103.º, que a tributação “visa (...) a repartição justa dos rendimentos e da riqueza”; no plano *administrativo*, consagrando, no artigo 266.º, à administração pública o dever de atuar “com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade”; e, no plano *judiciário*, definido, no artigo 205.º, que os tribunais são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo”. Ainda na mesma ordem de valores, a própria Lei Geral Tributária confirma, no seu artigo 9.º, que “a todos é garantido o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efetiva de todos os seus direitos ou interesses legalmente protegidos”.

Assim, podemos inequivocamente admitir que a justiça é um valor intrínseco da ordem tributária. Contudo, uma vez que ela não assume qualidade e força de direito subjetivo, não habilita “o contribuinte a invocar a injustiça como fundamento para a anulação dos atos tributários que tenham por efeito uma tributação injusta”. Surpreendentemente, “a ordem tributária contemporânea admite, em certos termos, a defesa do contribuinte contra injustiças de que possa ser objecto. Na generalidade, através da defesa geral contra as leis injustas, em plano legislativo e de vigilância da constitucionalidade; em casos especiais, de defesa contra as situações de injustiça grave ou notória nas situações de determinação da matéria coletável; e ainda nos casos de resolução pericial das questões de fixação de matéria coletável por avaliação indirecta”.

A determinação da matéria coletável nem sempre é uma operação fácil e segura, observando-se, amiúde, erros de identificação, de qualificação ou de valoração. Para suprir tais eventualidades, a ordem tributária consagrou vários regimes de reposição da verdadeira realidade de direito: a reclamação, o recurso hierárquico, a revisão do acto tributário, e a impugnação.

Ora, é através do acesso do contribuinte aos tribunais tributários que têm por objeto, segundo o artigo 255.º da Constituição, a “administração da justiça”, mormente através do exercício do direito de impugnação dos atos tributários que se garante a tutela de dos direitos e interesses legalmente protegidos. “Sendo os *factos tributários* que, na generalidade dos tributos, constituem o objecto real dos tipos de incidência, e a base de aplicação da lei através dos actos tributários, designadamente os procedimentos de liquidação, estabelece logo o artigo 100.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, uma norma específica quanto à eventual dúvida *sobre os factos tributários*: “sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto tributário ser anulado”. De onde resulta que, nos processos de impugnação, a apreciação e juízo de direito sobre a aplicação da lei e a correspondente ilegalidade, depende da prévia apreciação, prova e declaração da existência e qualificação dos factos tributários, e tais como foram tomados no acto impugnado ou como o são pela impugnante.

Deste modo, parece-nos que, através da *mão* do conspícuo juiz tributário - munida de razoabilidade, cognoscibilidade e convicção sobre a lei, a verdade dos factos e *o que é justo* – poder-se-á firmar justiça.

Texto elaborado em computador, redigido segundo a grafia do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, aprovado pela resolução da assembleia da República n.º 26/91 e ratificado pelo decreto do Presidente da República n.º 43/91, ambos de 23 de agosto, com exceção das transcrições efetuadas, que mantém a grafia usada pelos respetivos autores.

Abstract

This dissertation addresses the issue of the realization of tax justice through the evidence in tax process in Portugal. According to the current Constitution of the Portuguese Republic, the ethical-legal value of justice must be taken as a principle and permanent value in all tax order plans. In the *legislative* plan, establishing article 103 that taxation “is aimed at (...) fair distribution of income and wealth”; administratively, devoting, in article 266, to the public administration the duty to act “with respect for the principles of equality, proportionality, justice and impartiality”; and, at the judicial level, defined in article 205, that courts are the organs of sovereignty with jurisdiction to administer justice on behalf of the people. “Still in the same order of values, the General Tax Law itself confirms, in article 9, that “everyone is guaranteed access to tax justice for full and affective protection of all their legally protected rights or interests”. Thus, we can unequivocally admit that justice is an intrinsic value of the tax order. However, since it does not assume quality and force of subjective law, it does not enable “the taxpayer to invoke injustice as a basis for the annulment of tax acts which have unfair taxation”. Surprisingly, “the contemporary tax order admits, in certain terms, the defense of the taxpayer against injustices that can be objected to. In general, through the general defense against unfair laws, in legislative and constitutionality surveillance; in special cases, of defense against situations of serious or notorious injustice in situations of determination of the collectible matter; and also in the cases of expert resolution of the issues of fixation of collectible matter by indirect evaluation”. The determination of the collectible matter is not always an easy and safe operation, often observing identification, qualification or valuation errors. To address such eventualities, the tax order enshrined several regimes for the reposition of the true reality of law: the complaint, the hierarchical appeal, the revision of the tax act, and the challenge. It is through taxpayer access to tax courts that are intended, according to article 255 of the Constitution, to “the administration of justice”, especially through the exercise of the right to challenge the tax acts that the protection of legally protected rights and interests. “Since tax facts are generally the subject of the types of incidence, and the basis for law enforcement through tax acts, in particular settlement procedures, it establishes article 100 of the Code of Procedure and Tax Procedure, a specific rule as to the possible doubt about tax facts: “Where the evidence produced results in the well-founded doubt about the existence and quantification of the tax fact, the tax act should be annulled”. From where it is apparent that, in the challenge proceedings, the assessment and judgement of law on the application of the law and the corresponding illegality depends on the prior assessment, proof and declaration of the existence and qualification of tax facts and as they were taken contested act or as they are by the contesting.

Thus, it seems to us that through the hand of the conspicuous tax judge – provided with reasonableness, knowability and conviction about the law, the truth of the facts and what is fair – justice can be established.

Palavras-chave

Justiça fiscal; meio de justiça; prova; rendimento; capacidade contributiva; segurança jurídica; direito tributário; Sistema fiscal português; determinação da matéria coletável

Keywords

Tax fairness; value of justice; mean of justice; proof; income; contributive capacity; legal certainty; tax law; Portuguese tax system; determination of the collectible matter

*À minha mãe, por tudo e sobretudo
pela dedicação constante e amor eterno.*

allegata

Judex secundum

et probata, judicare debet.

*“A verdade raras vezes é pura
e nunca é simples”*

Oscar Wilde

Agradecimentos

Reservo este momento para agradecer a todos aqueles sem os quais este trabalho não seria possível.

Em primeiro lugar, queria agradecer ao meu orientador o senhor professor Carlos Lobo, pela incansável ajuda e disponibilidade na realização deste trabalho.

À minha querida mãe por todas as críticas que me foi tecendo e pela sua fé no meu trabalho.

E ainda a todos aqueles, que direta ou indiretamente contribuíram para o sucesso deste trabalho.

Lista de abreviaturas

Artº – Artigo

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CC – Código Civil

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CPPT – Código do Procedimento e Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCA – Tribunal Central Administrativo

Índice

Introdução

11

Capítulo I - Os princípios estruturantes do direito processual tributário 12

1. O Princípio Jurídico do Inquisitório: em busca da verdade material 12

2. Os Limites do princípio do inquisitório 13

2.1 No Processo judicial tributário 13

2.2 No processo de impugnação judicial 15

3. Cotejo entre o princípio do inquisitório e o dever de fundamentação 15

4. Relação entre o princípio do inquisitório da Administração e o princípio do inquisitório do tribunal 22

5. O Princípio da universalidade dos meios de prova 23

6. Limitações legais de prova 25

7. Princípio da livre apreciação da prova 27

7.1 Exceções ao princípio da livre apreciação da prova 29

8. Informações oficiais 30

9. O Princípio relativo à prova vigente no processo arbitral tributário 31

10. Princípio da aquisição processual 31

11. Princípio da imediação quanto aos meios de prova 34

12. Princípio relativo à forma processual: princípio da oralidade 37

Capítulo II - O acesso ao valor de justiça e aos órgãos incumbidos da sua realização e reintegração 39

1. Os meios de prova no processo judicial tributário 39

2. O valor probatório dos meios de prova 40

Capítulo III - A dinâmica probatória processual pela aplicação dos seus princípios estruturantes 41

Capítulo IV - Particularidades da interpretação e aplicação do instituto do ônus da

41	
1. Ónus da prova: processo judicial declaratório e cognitivo	41
2. Ónus da prova objetivo ou ónus da prova subjetivo	42
3. As regras de distribuição do ónus da prova	43
4. Os critérios doutrinários para a distribuição do ónus da prova	44
5. As regras do ónus da prova em processo tributário: do princípio <i>in dubio pro contribuinte</i> à aplicação do princípio <i>in dubio pro</i>	45
6. As conexões do ónus da prova do artigo 74º da LGT com o do artigo 116º do CPA. A referência ao artigo 342º do CC	
47	
Capítulo V - Os fundamentos da aplicação de métodos indiretos pela AT	
48	
Capítulo VI - A importância dos indicadores objetivos de base técnico-científica	49
Capítulo VII - A relevância da prova em processo tributário na realização da justiça em Portugal: a procura da verdade e a convicção do juiz	
49	
Conclusão	final
51	
Referências Bibliográficas	52

Introdução

A presente investigação incide sobre o tema *A relevância da prova em processo tributário na realização da justiça em Portugal*, pelo que procura refletir uma matriz pragmática e, portanto, incisiva no aspeto nuclear que é o de indagar dos termos de aplicação da justiça face à prova em sede da dinâmica processual fiscal.

A fundamentação das decisões judiciais tributárias é pedra basilar de construção do valor supremo do Estado de Direito Fiscal – a justiça fiscal. Mas será que este valor orientador da praxis tributaria é verdadeiramente assimilado pelo decisor judicial fiscal? Ou será que a necessária objetividade processual força a que o mesmo seja ignorado ainda que não o seja integralmente? E sobretudo qual a importância que o decisor judicial em sede de processo tributário deve dar à prova?

A nossa problemática toma como ponto de partida algumas reflexões de autores acerca do regime jurídico do ónus da prova em procedimento e processo tributário. Até porque, se por um lado a regra geral do ónus da prova prevista legalmente no artigo 100º Código de Procedimento e Processo tributário assenta no “caráter” objetivo do ónus da prova, por outro, isto é, em situações excecionais, como é o caso de *non liquet*, assiste-se a uma alteração de “caráter” de tal instituto jurídico. Segundo a Lei Geral Tributária no seu artigo 74º, nº1, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. A mesma legislação dita ainda no nº 3 do mencionado artigo que, em caso de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respetiva quantificação. Esta variação de caráter, apesar de sustentada constitucionalmente, como veremos, não passa despercebida à doutrina tradicional; aos decisores judiciais ou mesmo a nós que não concordamos com a mesma

já que no nosso entender ela obsta à assunção da justiça ou até mesmo a uma tutela jurisdicional efetiva.

Na decisão pelo tema tivemos em consideração, mais que tudo, a relevância judicial e acadêmica dada à prova em processo tributário.

A presente investigação visa cumprir o objetivo de incrementar a capacidade de reflexão e síntese do seu autor em relação à problemática em estudo.

Este texto pautado pelo rigor e clareza de raciocínio não tem a pretensão de esgotar qualquer necessidade de tratamento mais extenso da problemática em questão que possa ser encontrada pelos seus leitores noutros trabalhos.

Capítulo I - Os princípios estruturantes do direito processual tributário

Tanto o procedimento como o processo tributário constituem realidades que compõem a dinâmica do Direito adjetivo. Pelo que os princípios jurídicos instituídos no procedimento tributário vigoram, ou melhor, fundamentam e medeiam o processo tributário, designadamente no que tange ao direito à prova das partes interessadas no processo, na orientação do juiz pela busca da verdade material, na realização da justiça processual, entre outros fins.

1. O Princípio Jurídico do Inquisitório: em busca da verdade material

O Princípio jurídico do Inquisitório assume máxima relevância em processo uma vez que a ele compete superar as insuficiências de alegação e de prova das partes envolvidas no processo. (apesar de se mover dentro dos limites do princípio do dispositivo e de o mesmo não descaracterizar ou invalidar o princípio base do processo civil que é o de que o impulso processual compete às partes em toda a sua extensão, nomeadamente no tocante à indicação e realização das diligências probatórias¹).

Conforme refere o douto juiz desembargador do Tribunal Central Administrativo Norte Nuno Bastos a propósito do princípio do inquisitório, em sede do documento eletrónico intitulado *A prova no processo tributário*, o princípio do inquisitório merece ser apreciado por dois ângulos, a considerar: a qualificação do inquisitório como princípio jurídico e as suas implicações práticas. Segundo ele, a doutrina tradicional assume que tal princípio vigora em toda a atividade probatória, a qual se divide em três fases, a saber: a fase da fixação dos meios de prova, a fase da produção da prova e a fase da

valoração da prova. O que significa que cabe ao juiz orientar as suas escolhas pelo objetivo traçado pelo legislador, a descoberta da verdade material.

O preclaro magistrado salienta ainda que, só faz sentido aplicar o princípio do inquisitório se conjugado com outro princípio jurídico, o princípio do dispositivo. Enquanto o primeiro aprecia o papel das partes, já o segundo preza a atuação judicial do juiz. É desta dialética entre as versões dos factos carreadas pelas partes (e das consequentes provas) e a demanda do juiz pela captação da realidade que emerge a tão desejada verdade material.

Mas convenhamos, tal como acontece em sede de procedimento tributário, mormente no artigo 58º da LGT em que a *Administração Tributária* se vê obrigada “a realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido, sendo também corolário do dever de imparcialidade que orienta a actividade pública, nos termos dos artigos 266º, nº2 da CRP e 55º da LGT”²; também em processo judicial tributário a

¹ Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa nº 99846/08.1YIPRT.L1-7: Princípio inquisitório/ Impulso processual

² NETO, Serena Cabrita ; TRINDADE, Carla Castelo – **Contencioso tributário: procedimento, princípios e garantias**. p. 72

realidade não é matricialmente diferente, simplesmente neste âmbito falamos em “poderes de investigação e de cognição do tribunal ou do juiz”³. A este respeito, e de resto

seguindo na esteira das autoras Serena Neto e Carla Trindade e fazendo das suas questões nossas – a questão que, a este ponto, “se coloca é se no âmbito da instrução do processo

tributário vigora o princípio do dispositivo ou do inquisitório, dito de outro modo, quais são os poderes de investigação do tribunal no processo tributário?”⁴.

Ora como facilmente se retira pela leitura atenta dos artigos 99º, nº1 da LGT e 13º, nº1 do CPPT , “o juiz ou o tribunal no processo tributário deve visar a descoberta da verdade material – e não apenas formal -, impendendo sobre este o poder-dever de realizar todas as diligências que entenda serem úteis para a descoberta da verdade material, não estando limitado às provas que as partes apresentarem ou requererem”⁵.

“Do artigo 13º do CPPT resulta ainda a consagração do princípio da oficialidade, que se consubstancia na atribuição ao juiz de poderes para dirigir o processo. Em sede do processo de impugnação judicial, por exemplo, cabe ao juiz dirigir os termos do processo, ordenando as diligências que considerar necessárias para a descoberta da verdade, sem sujeição aos meios probatórios requeridos pelos particulares ou pela Fazenda Pública, nos termos do artigo 114º do CPPT”⁶.

2. Os Limites do princípio do inquisitório

2.1 No Processo judicial tributário

Como salientam aquelas autoras, “pese embora vigore no âmbito do processo tributário o princípio do inquisitório, é de salientar a existência de limites a este princípio, designadamente ao nível dos poderes de cognição do tribunal. Com efeito, haverá que distinguir entre *factos e questões de direito*, na medida em que quanto aos primeiros vigora essencialmente o princípio do inquisitório e, relativamente às questões já prevalece o princípio do dispositivo, oposto ao princípio do inquisitório”⁷. Enquanto os *factos*, segundo LEBRE DE FREITAS, são acontecimentos ou circunstâncias do mundo exterior ou da vida íntima do homem, pertencentes ao passado ou ao presente, “concretamente definido no tempo e no espaço e como tal apresentando as características de objecto”⁸; as *questões de direito*, seguindo o entendimento perfilhado pelo acórdão do STA de 27 de Outubro de 2007, proferido no âmbito do processo nº01007/06, envolvem tudo o que diga respeito à “*concludência ou inconcludência das excepções e da causa de pedir*”⁹ e “*às controvérsias que as partes sobre elas suscitem*”¹⁰.

Note-se que, mesmo nos casos em que o tribunal ou o juiz tome conhecimento de factos fora do seu exercício das funções, desde que aqueles digam respeito às *questões* alegadas pelas partes, tal não constituirá nulidade da sentença.

Já quanto às *questões* suscitadas pelas partes verifica-se primazia do princípio do dispositivo, uma vez que a *falta de conhecimento* das mesmas pelo Tribunal leva à nulidade da sentença por *omissão de pronúncia*. “Por outro lado, o conhecimento pelo tribunal de questões que *não podia conhecer*, consubstancia igualmente a nulidade da

3 4 5 6 7 8 9 10 NETO, Serena Cabrita ; TRINDADE, Carla Castelo – **Contencioso tributário: procedimento, princípios e garantias**. p. 72-74

sentença, mas por *excesso de pronúncia*, nos termos do nº1 do artigo 125º do CPPT¹¹.

Assim, temos que a parte final do nº1 do artigo 99º da LGT delimita o princípio do inquisitório “aos factos alegados [pelas partes] ou de que oficiosamente possa [o tribunal] conhecer”. Já a parte final do nº 1 do artigo 13º do CPPT refere-se ainda “aos factos que lhes [aos juízes] seja lícito conhecer”.

Porém, conforme salienta LOPES DE SOUSA, esta limitação dos poderes cognitivos do tribunal “*não tem clara justificação no processo tributário nem pode ser entendida em termos absolutos*”¹² – o que facilmente se percebe já que o princípio do inquisitório é decorrência do princípio do dispositivo.

De forma abreviada podemos ilustrar o princípio do dispositivo pelas magnas palavras de LEBRE DE FREITAS: “*na liberdade de decisão sobre a instauração do processo, sobre a conformação do seu objecto e das partes em causa, e sobre o termo do processo, assim como, muito mitigadamente sobre a sua suspensão*”¹³.

Para melhor dizer, “é a vertente do princípio do dispositivo relativa à disponibilidade sobre o objecto do processo que determina a limitação dos poderes cognitivos do tribunal, no âmbito do processo tributário”¹⁴. Ora, se em processo civil não vale em termos absolutos a regra da não consideração de factos que não tenham sido alegados pelas partes pelo que o tribunal poderá ter em conta os factos descritos nos artigos 5º e 608º do CPC, por maioria de razão em processo judicial tributário – uma vez que neste está em causa o interesse público e não apenas os interesses privados das partes – os

poderes de cognição atribuídos ao juiz no âmbito do processo civil deverão ser reconhecidos ao juiz no âmbito do processo tributário.

Como bem citam Serena Neta e Carla Trindade a este respeito, para LOPES DE SOUSA, “a administração, que surge colocada processualmente numa posição oposta à do particular, não é titular de um interesse oposto ao do particular, antes está constitucional e legalmente obrigada a actuar exclusivamente subordinada ao interesse público e com imparcialidade, tanto nos processos administrativos como nos judiciais (arts 266º, nºs 1 e 2, da CRP e 55º da LGT)”¹⁵. Porém à Fazenda Pública não é aplicável o princípio do dispositivo. Cabe sim à Administração Tributária o dever de informação sobre toda e qualquer matéria de facto com interesse para a discussão da causa, independentemente de os factos favorecerem a própria Administração ou o particular. Assim, a Administração Tributária está obrigada à prossecução do interesse público da descoberta da verdade material. Este dever resulta naturalmente do princípio da imparcialidade que vincula a actuação da Administração nos termos dos artigos 266º, nº 2 da CRP e do artigo 55º da LGT.

Tendo em consideração que “no âmbito do processo tributário vigora o princípio da

¹¹ NETO, Serena Cabrita ; TRINDADE, Carla Castelo – **Contencioso tributário: procedimento, princípios e garantias**. p. 72-74

¹² ¹⁵ SOUSA, Jorge Lopes de, 2011, vol. I. p. 174-177

¹³ FREITAS, José Lebre de, 2013. p. 156-174

¹⁴ NETO, Serena Cabrita ; TRINDADE, Carla Castelo – **Contencioso tributário: procedimento, princípios e garantias**. p. 76

verdade material – e não da verdade formal, como no processo civil – deve entender-se que o tribunal tributário pode averiguar e considerar factos não alegados pelas partes, tendo como única limitação as questões suscitadas pelas mesmas”¹⁶. Assim, “*havendo no*

processo judicial tributário mais razões do que no processo civil para poderes de cognição ampliados, não poderá deixar-se de entender, sob pena de se estar a ofender o princípio da unidade de valoração legislativa no âmbito do sistema jurídico, que naqueles processos, o tribunal tributário tem, no mínimo, poderes de cognição com amplitude idêntica à atribuída no domínio do processo civil”¹⁷.

2.2 No processo de impugnação judicial

Como referem Serena Neto e Carla Trindade – “No processo de impugnação judicial, o juiz só poderá conhecer dos vícios do acto tributário impugnado invocados pelo impugnante na petição inicial (vide artigo 108º, nº 1 do CPPT) e pelo Ministério Público, como decorre do artigo 124º, nº2 do CPPT. Pelo contrário, não poderá conhecer de outros vícios do acto administrativo, não invocados pelas partes, na medida em que não existe no processo judicial tributário uma norma equivalente àquela prevista em sede de processo administrativo no artigo 95º, nº3 do CPTA, nos termos da qual se estabelece que o tribunal deve identificar a existência de causas de invalidade diversas das que tenham sido alegadas, devendo as partes ser ouvidas para alegações

complementares. Assim, no processo de impugnação judicial, o juiz apenas pode conhecer dos vícios geradores de mera anulabilidade invocados pelo impugnante e pelo Ministério Público. Já no que concerne aos vícios geradores de nulidade, vigora em relação a todos os processos impugnatórios – tributários ou administrativos – a regra da possibilidade de conhecimento oficioso, por força do artigo 162º, nº 2 do CPA”¹⁸.

3. Cotejo entre o princípio do inquisitório e o dever de fundamentação

Chegados a esta fase, caber-nos-á analisar da conciliação entre o princípio do inquisitório e o dever de fundamentação da Administração Tributária em sede de procedimento tributário e de processo tributário.

Seguindo na esteira das autoras supramencionadas; comecemos por aludir que nos termos do disposto no artigo 268º, nº 3 da CRP “*[o]s actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos*”. No mesmo sentido, o artigo 77º da LGT estabelece que “*a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária*”.

Como sublinham as tais autoras; caso se verifique a *falta de fundamentação legalmente*

^{16 18} NETO, Serena Cabrita ; TRINDADE, Carla Castelo – **Contencioso tributário: procedimento, princípios e garantias**. p. 72-74

¹⁷ SOUSA, Jorge Lopes de, 2011, vol. I. p. 174-177

exigida ou , caso a fundamentação do acto exista mas se revele insuficiente – por não cumprir os parâmetros acima referidos – o acto em causa é *ilegal* por *vício de forma*, susceptível de gerar a sua anulação, nos termos do artigo 99º, alínea c) do CPPT.

Se a Administração Tributária cumprir o dever de fundamentação formal mas a fundamentação do acto tributário for *errada*, ou seja, as razões de facto e de direito invocadas não sejam susceptíveis de justificar a prática do acto, este será igualmente *ilegal* mas por erro nos pressupostos de facto ou de direito, ou seja, por *errónea quantificação ou qualificação dos factos tributários*, sendo susceptível de anulação nos termos do artigo 99º, nº1, alínea a) do CPPT. Na verdade, a fundamentação é uma composição, antecedente ao acto tributário, e a (i)legalidade daquela irá, consequentemente, determinar se não mesmo inquinar a legalidade deste último. A este propósito, veja-se ainda o acórdão do STA de 15 de Fevereiro de 2012, proferido no âmbito do processo nº 0872/11 no qual se distingue entre o vício formal de falta de fundamentação e o vício material da fundamentação errada.

“A fundamentação do acto revela que o seu autor só o emitiu porque, bem ou mal, chegou à conclusão que o património da executada não é suficiente para pagar a dívida exequenda. Ora, este elemento é apto a justificar a decisão tomada, e por isso

mesmo, suficiente para dar a conhecer a razão de ser da reversão. As interrogações colocadas pela oponente quanto à possibilidade de existirem mais bens e à necessidade de se conhecer o valor dos existentes, já não dizem respeito ao dever formal fundamentação, mas à veracidade dos pressupostos ou fundamentos do acto de reversão. Se não há insuficiência do património, então não se verifica um dos pressupostos legais da reversão enunciados no artigo 24º da LGT e no artigo 8º da RGIT. Mas este é já um problema de validade substancial ou material do acto e não um problema de forma, onde se deve incluir o não incumprimento do dever de fundamentação”.

Fazendo das palavras das brilhantes autoras, tão amplamente mencionadas neste trabalho, nossas; “a questão que se coloca no confronto deste dever de fundamentação dos actos com o princípio do inquisitório é a de saber se perante um acto tributário ilegal por falta de fundamentação ou por fundamentação errada, poderá o tribunal, ao abrigo deste princípio e da descoberta da verdade material “corrigir” a fundamentação da Administração Tributária substituindo-se a esta. Deverá o juiz determinar “sempre” a anulação total dos actos tributários por vício de forma em caso de falta de fundamentação, ou por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, quando a fundamentação do acto, pese embora existente, não seja válida? Se este for o único vício a inquinar a validade do acto que foi praticado em obediência à lei e que deveria ser praticado, não poderá o juiz, em nome da descoberta da verdade material e do princípio do aproveitamento do acto, corrigir a fundamentação e sanar o acto tributário praticado?”¹⁹.

A este repto respondem as tais autoras: “a favor da possibilidade de o juiz não proceder

¹⁸ NETO, Serena Cabrita ; TRINDADE, Carla Castelo – **Contencioso tributário: procedimento, princípios e garantias**. p. 81

à anulação de todo e qualquer acto que enferme do vício de falta de fundamentação ou de fundamentação errada, admitindo-se a sanação do mesmo, devem ser referidos o princípio da economia procedimental, o facto do contencioso tributário se assumir hoje como um contencioso de plena jurisdição, o princípio do aproveitamento do acto administrativo e, naturalmente, os princípios da verdade material e do inquisitório. Contra esta possibilidade serão de ter em conta os princípios da tutela jurisdicional efetiva, da separação de poderes, do inquisitório – que também impende sobre a Administração Tributária – e o dever de fundamentação dos actos tributários.

As mesmas autoras creem que a possibilidade de sanação tem como limite o cumprimento de do dever de fundamentação formal do acto por parte da Administração.

Aquelas indicam também que, em regra, o juiz não poderá “corrigir” ou “salvar” um acto tributário *não fundamentado*, que não contenha, de todos, as razões de facto e de direito que levaram a Administração a decidir daquela forma e não de outra, ou seja, o itinerário cognoscitivo por esta percorrido. Serena Neto e Carla Trindade sufragam o mesmo por três razões, a saber: uma, pelo princípio da tutela jurisdicional efetiva; outra, através da consagração constitucional do dever e correspectivo direito; e a última, pelo princípio da separação de poderes.

“Assim, em primeiro lugar, não será de admitir a sanação do vício de falta de fundamentação pelo juiz na medida em que este vício põe em causa o direito

constitucionalmente consagrado à tutela jurisdicional efectiva previsto no nº4 do art. 268º da CRP. Com efeito, sem conhecimento da fundamentação o destinatário do acto em causa não poderá aferir da legalidade do mesmo, nem tampouco poderá escolher entre aceitar o acto ou impugná-lo pois não conhece as razões que levaram a Administração a praticá-lo. Ou seja, o princípio da tutela jurisdicional efetiva exige a fundamentação dos actos de forma a que o contribuinte possa fazer uma opção consciente entre a sua aceitação ou a sua impugnação. Um acto tributário não fundamentado será, no limite irrecorrível”¹⁹.

Por outro lado, o direito à fundamentação – independentemente da validade dos fundamentos invocados – está constitucionalmente consagrado no artigo 268º, nº 3, da CRP que determina que “[o]s actos administrativos estão sujeitos a notificação dos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos”. Resumem as autoras: “assim todos os actos tributários, bem como todos os actos em matéria tributária só serão legais se fundamentados”¹⁹.

“Para além disso, o juiz não poderá sanar o acto tributário, procurando os fundamentos de facto e de direito totalmente omitidos pela Administração sem pôr em causa o princípio da separação de poderes, ou seja, sem se substituir à Administração Tributária. É sobre esta que recai o dever de fundamentação dos actos por si praticados, cabendo-lhe (também) a descoberta da verdade material, devendo realizar no procedimento tributário todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade

¹⁹ NETO, Serena Cabrita ; TRINDADE, Carla Castelo – **Contencioso tributário: procedimento, princípios e garantias**. p. 82

material por força do princípio do inquisitório consagrado no artigo 58º da LGT. Se se permitisse a sanção do vício de falta de fundamentação nestes casos, estar-se ia a permitir o exercício de poderes do órgão executivo pelo órgão jurisdicional que procederia à fundamentação e correção do acto tributário. E se assim fosse, os deveres que recaem sobre a Administração ficariam esvaziados de sentido e a tutela jurisdicional do contribuinte contra actos tributários não fundamentados seria virtualmente existente”²⁰.

Deste modo, as autoras entendem que: no caso de ausência de fundamentação, tal vício não será, em princípio sanável, pelo que o tribunal não poderá “corrigir” o acto tributário. Terá forçosamente que determinar a anulação do acto ilegal por vício de falta de fundamentação, nos termos do artigo 99º, alínea c) do CPPT.

Veja-se, neste sentido e a título exemplificativo, o acórdão do STA de 17 de Outubro de 2012, proferido no âmbito do processo nº 0383/12, no qual este tribunal considerou que “*não cumpre as exigências de fundamentação a remissão genérica para as normas do CIVA, nem as meras declarações, no sentido de que “a actividade exercida não se enquadra nos termos definidos pelo Decreto-Lei nº 199/96, ou que “as operações tributárias em causa são aquisições intracomunitárias de bens”, porque demasiado genéricas, não permitindo a um destinatário normal aperceber-se*

integralmente das razões de facto e de direito da não aplicabilidade do regime daquele diploma, ficando, desta forma, comprometido o seu direito de defesa”. “Neste caso, o vício de falta de fundamentação não é sanável, inquinando a legalidade do acto notificado, na medida em que os fundamentos invocados pela Administração não permitem que o destinatário do acto descortine integralmente as razões de facto e de direito que a levaram a tomar aquela decisão, ou seja, não foi cumprido o dever de fundamentação formal. Assim, o tribunal não poderá “corrigir” a fundamentação da Administração Tributária substituindo-se a esta.

Contudo, referem as autoras que, há autores que admitem esta possibilidade mesmo nos casos em que o acto tributário enferma de um vício de falta de fundamentação, ao abrigo o princípio do aproveitamento dos actos. Elas (as autoras) apontam que PAULO MARQUES e CARLOS COSTA perfilham esta opinião em nome da economia procedimental, da verdade material, da eficácia e da boa fé, entendendo também que não existe um direito fundamental à fundamentação dos actos tributários. Segundo aqueles autores poder-se-á aproveitar a totalidade ou parte do acto praticado, “*evitando-se um indesejável recuo procedimental*”²⁰.

Admitem as autoras habituais que: “a admitir-se esta possibilidade de sanção, exigir-se-á, contudo, a verificação de determinados pressupostos. Em primeiro lugar, dizem elas, não é de admitir a sanção do acto nos casos de total ausência de fundamentação, de incongruência ou obscuridade mas apenas quando a fundamentação for insuficiente. Para aquelas, excluem-se também os casos de fundamentação insuficiente quando estiver em causa um dever especial de fundamentação, designadamente quando o acto a sanar seja de derrogação do sigilo bancário ou de aplicação de CGAA, na medida em que estão em causa importantes garantias dos contribuintes. Por outro lado, referem, a sanção do acto tributário apenas será possível quando não pudesse ter sido outra a decisão tomada pela Administração Tributária, isto é, nos casos de estrita vinculação. O acto de fundamentação insuficiente a sanar devia ser praticado naqueles termos, pelo que será seguramente repetido, mas com a fundamentação legalmente exigida, em caso de

18

anulação do mesmo. Por fim, dizem elas, exige-se sempre uma ponderação casuística, ou seja uma análise do caso concreto e dos princípios em causa procurando a conciliação entre o princípio do inquisitório, da verdade material e da economia procedimental, e o princípio da separação de poderes que poderá ser posto em causa, garantindo-se também o cumprimento do dever de fundamentação por parte da Administração Tributária.

Por outro lado, caso o acto tributário enferme de vício de fundamentação *errada*, será de admitir, em princípio, a sanção deste vício pelo tribunal, pese embora também se exija um exame casuístico, tendo sempre em especial consideração que a contextualização de direito que é dada no acto que fundamenta o acto tributário cristaliza-se, pelo menos quanto *àquele acto tributário*, na ordem jurídica. Isto é, a resposta a esta questão nunca poderá ser dada em termos absolutos. Assim, na opinião das autoras, poderá admitir-se a sanção deste vício de fundamentação errada quando não pudesse ter sido outra a decisão tomada e mediante a verificação de certas condições.

Neste passo, admitem as autoras, seguem de perto o entendimento perfilhado por VIEIRA DE ANDRADE, pese embora a sua tese diga respeito ao aproveitamento dos actos administrativos estritamente vinculados²¹. De facto, os actos tributários são, na grande maioria dos casos, actos vinculados. Exige-se o cumprimento do dever de fundamentação formal, ou seja, o acto tem que conter a fundamentação legalmente exigida, designadamente as razões de facto e direito que levaram a Administração a tomar aquela decisão. Senão, o acto será, em regra anulável por vício de falta de fundamentação, nos termos do artigo 99º, alínea c) do CPPT. Por outro lado, o juiz tem de ter a certeza da existência de outros fundamentos de facto e de direito, não formalmente invocados pela Administração mas capazes de sustentar o facto. Na verdade, só será de admitir a sanção do acto erradamente fundamentado quando, pese embora os fundamentos de facto e de direito invocados pela Administração não justifiquem a decisão tomada, existam contudo, na realidade disposições normativas ou factos aptos a suportarem legitimamente uma decisão de conteúdo idêntico.

Segundo as autoras, “será de referir ainda o entendimento deste autor – com o qual” concordam – “de que só será de admitir a sanção de um acto mal fundamentado praticado pela Administração Tributária em estrita vinculação, nos termos da lei, sendo que os parâmetros da sua actuação deverão estar totalmente definidos na lei”²².

Por último, concluem as autoras: “partimos do pressuposto que o dever de fundamentação não afasta o princípio da verdade material que vincula o juiz, não o impedindo de considerar no processo elementos não invocados na declaração do agente, seja para anular, seja para manter o acto”²³.

De notar que no passado, o STA defendeu o aproveitamento de actos administrativos

²⁰ MARQUES, Paulo , COSTA, Carlos – **A liquidação de imposto e a sua fundamentação**, 2013. p. 161-162

²¹ ANDRADE, José Carlos Vieira de, 2007. p. 346-347

²² ²³ NETO, Serena Cabrita ; TRINDADE, Carla Castelo – **Contencioso tributário: procedimento, princípios e garantias**. p. 85

mal fundamentados, seguindo a doutrina de VIEIRA DE ANDRADE. Este tribunal superior exigia, em primeiro lugar, que tivesse havido “*enunciação suficiente, embora errónea ou inexacta dos fundamentos de facto e de direito da decisão*”, excluindo os casos de falta ou insuficiência de fundamentação²⁴. Para o tal tribunal, o acto a sanar devia ser estritamente vinculado e praticado com o sentido imposto pela lei, “*independente dos concretos motivos invocados*”. Por último, no entender daquele órgão, o juiz só podia aplicar o princípio do aproveitamento dos actos administrativos quando pudesse concluir, sem margem para dúvidas, que o acto em causa não podia ter outro conteúdo decisório²⁵.

As familiarizadas autoras entendem a este respeito que, “pese embora as práticas judiciais” “do STA, bem como a doutrina de VIEIRA DE ANDRADE, digam respeito a actos administrativos estritamente vinculados”, tal “possibilidade deverá estender-se aos

actos tributários que serão, na grande maioria dos casos, praticados em estrita vinculação, em obediência à lei, por força da consagração do princípio da legalidade”²⁶. Consequentemente, as propaladas autoras retiram do exposto que: “perante um acto tributário *mal fundamentado* que devia ser praticado naqueles termos, o juiz poderá, por um lado, saná-lo mediante a substituição dos fundamentos errados invocados pela Administração por outros válidos, se puder determinar com segurança a existência dos mesmos. Por outro, poderá não anular o acto por erro nos pressupostos de facto e de direito, desconsiderando os fundamentos errados ou “supérfluos”, nos casos em que a Administração Tributária tiver indicado na sua fundamentação outros motivos válidos que justifiquem a prática do acto em causa”²⁷.

Segundo as nossas autoras favoritas neste ponto – “esta possibilidade de sanação tem por base não só a consagração dos princípios do inquisitório e da verdade material, mas também da economia procedimental, bem como o facto do contencioso tributário se tratar de um contencioso de plena jurisdição. Relativamente ao princípio da economia procedimental, a verdade é que a sanação do acto tributário permite evitar um recuo procedimental injustificado quando o juiz tiver conhecimento de fundamentos que poderão justificar o acto *mal fundamentado*, pois sendo acto tributário anulado, será seguramente repetido pela Administração com a fundamentação correta. Por outro lado, do facto do contencioso tributário se assumir hoje como um contencioso de plena jurisdição decorre a possibilidade de o juiz proferir sentenças de conteúdo condenatório ou substitutivo e de anular parcialmente actos tributários”²⁸. “Com efeito, (...) o juiz não está limitado a proferir decisões de anulação ou não anulação de um acto (como seria o caso num contencioso de mera anulação). Ora, se se permite que o juiz anule parcialmente um acto, sanando parte deste, também será de admitir a sanação *integral* de um acto tributário mediante a substituição dos fundamentos invocados pela Administração por outros válidos, por este descortinados ao abrigo do princípio do inquisitório”.

²⁴ Acórdão do Pleno de Secção de Contencioso Administrativo do STA de 3-04-2000, proferido no âmbito do processo nº 031173

²⁵ Acórdão de 25-02-1999, proferido no âmbito do processo nº 041848

^{26 27 28 29} NETO, Serena Cabrita ; TRINDADE, Carla Castelo – **Contencioso tributário: procedimento, princípios e garantias**. p. 86

“Contra esta possibilidade alinham, em especial, o princípio da separação de poderes e o dever de fundamentação que impende sobre a Administração Tributária, na medida em que a sanação dos actos tributários mal” fundamentados “poderia encorajar a Administração a furtar-se ao cumprimento dos seus deveres”³⁰.

“Contudo”, e “sem prejuízo de tudo o que se deixou dito a propósito do dever de fundamentação, entendemos que este dever legal e constitucional apenas exige que a fundamentação seja suficiente para garantir a tutela jurisdicional efectiva. Dito de outro modo, a CRP exige apenas que a Administração cumpra o dever de fundamentação na sua vertente formal, proporcionando ao destinatário do acto o conhecimento do itinerário cognoscitivo por esta percorrido. Tudo para assegurar que o contribuinte possa

optar, de forma consciente, entre a aceitação do acto ou a sua impugnação contenciosa, isto é, para garantir a defesa do contribuinte contra um acto tributário ilegal. Pelo contrário, a Constituição não estabelece que os fundamentos invocados pela Administração devem ser exactamente os legalmente correctos, na medida em que a sua invalidade não põe em causa a tutela jurisdicional efectiva. O contribuinte não pode contestar a legalidade do acto, invocando designadamente o vício de fundamentação errada, isto é, o erro sobre os pressupostos de facto ou de direito. Perante isto caberá ao tribunal fazer o juízo casuístico de perceber se há ou não possibilidade de depuramento do acto, substituindo portanto a fundamentação errada pela certa”³¹.?????

“Por fim, relativamente ao princípio da separação de poderes, consideramos que este será respeitado pelo facto de apenas se admitir a sanção nos casos de estrita vinculação, ou seja, quando o acto tributário devia ser praticado por força do disposto na lei, sem qualquer margem de apreciação pela Administração. Incluir-se-ão aqui os casos, no que diz respeito à fundamentação de direito, em que a Administração Tributária baseou a sua decisão nas disposições jurídicas correctas mas procedeu a uma interpretação errada das mesmas. Ou, por exemplo, tendo baseado sua decisão em duas normas, limitou-se a referir uma na fundamentação do acto. Nestes casos em que materialmente a decisão não podia ser outra, o tribunal, ao abrigo do princípio do inquisitório poderá “corrigir” o acto tributário, fazendo referência ao artigo em falta, por exemplo, e não procedendo à sua anulação”³²

“Pelo contrário, não será de admitir a sanção do vício de fundamentação errada nos casos de discricionariedade técnica, na medida em que esta colocaria em causa o princípio da separação de poderes. Com efeito, nestes casos o juiz estaria a substituir-se à Administração e a optar pela prática de um acto em certos termos. O que não ocorre, como se compreende, quando o acto a sanar é estritamente vinculado, pois a prática do mesmo é determinado por lei, limitando-se o juiz a substituir ou a desconsiderar os fundamentos invocados pela Administração. Ademais, mesmo quando se tratar de um acto estritamente vinculado, não será de admitir a sanção do vício de fundamentação errada quando o vício seja “grosseiro”: quando se verifica designadamente uma aplicação do direito ou incongruência entre a fundamentação de direito e a fundamentação de

³⁰ ³¹ ³² NETO, Serena Cabrita ; TRINDADE, Carla Castelo – **Contencioso tributário: procedimento, princípios e garantias**. p. 87

facto”³³.

“Por fim, em nome do princípio do contraditório que (...) vigora no âmbito do processo tributário, exigir-se-á que o juiz consulte as partes antes de decidir pela sanção do acto tributário, concedendo-lhes a oportunidade de se pronunciarem acerca da mesma. Assim, entendemos que o juiz apenas poderá proceder à sanção do acto se, após a pronúncia das partes, se mantiverem razões que justificam que, naquele caso concreto, prevalecem os princípios do inquisitório, da verdade material e da economia procedimental, não se pondo em causa o princípio da separação de poderes, o dever constitucional de fundamentação dos actos e da tutela jurisdicional efectiva”³⁴.

4. Relação entre o princípio do inquisitório da Administração e o princípio do inquisitório do tribunal

“Por último, é de salientar a relação entre o princípio do inquisitório consagrado no âmbito do processo tributário e o princípio previsto no âmbito do procedimento tributário, do qual decorrem deveres que impendem sobre a Administração Tributária”³⁵.

“A este propósito, cabe relembrar que, aquando do incumprimento das obrigações resultantes do princípio do inquisitório pela Administração Tributária, ou seja, quando esta não realizar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material, o acto tributário ou outro acto final de um procedimento tributário será anulável por violação do princípio da vinculação à verdade material. Também a não solicitação pela Administração, aos interessados, dos elementos probatórios necessários à instrução do procedimento constitui um vício do procedimento que poderá implicar a anulação da decisão que daquele resultar”³⁶.

“A este respeito RUI DUARTE MORAIS entende que, no contencioso de impugnação de actos, antes de se colocar a questão da produção de prova no âmbito do processo judicial tributário, cabe determinar se a Administração Tributária cumpriu ou não o seu dever de investigação, ou seja, de realização de todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material”³⁷.

“Se o tribunal entender que a Administração não cumpriu este dever, desrespeitando o princípio do inquisitório, haverá na opinião deste autor, que anular o acto tributário ou em matéria tributária por preterição de formalidade essencial, isto é, por”³⁸ “*omissão de diligências instrutórias necessárias que a Administração Tributária estava obrigada a realizar*”³⁹. “Assim, no entendimento deste autor, antes de o juiz realizar ou ordenar a realização de qualquer diligência – requerida ou não pelas partes – que se afigure útil à descoberta da verdade dos factos, deverá averiguar se a Administração Tributária respeitou ou não o princípio do inquisitório, ou seja, se realizou ou não todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material. Não podemos concordar com a posição do autor na medida em que, por um lado, o contencioso tributário assume-se

³³ ³⁴ ³⁵ ³⁶ ³⁷ ³⁸ ³⁹ NETO, Serena Cabrita ; TRINDADE, Carla Castelo – **Contencioso tributário: procedimento, princípios e garantias**. p. 90

³⁹ MORAIS, Rui Duarte (2012). p. 256-257

actualmente como um contencioso de plena jurisdição e, por outro, porque no limite estar-

se-ia a admitir que a Administração Tributária, ao violar o princípio do inquisitório, pudesse assim limitar os poderes de investigação do juiz”⁴⁰.

5. O Princípio da universalidade dos meios de prova

“Embora tenhamos chegado à conclusão de que vale no âmbito da instrução no processo judicial tributário o princípio do inquisitório, não há dúvida de que as partes – o sujeito passivo e a Administração Tributária/Fazenda Pública – podem juntar meios de prova, devendo fazê-lo quando em si caia o ónus da prova dos factos que alega. Do princípio resulta apenas que o juiz não deverá cingir-se aos meios de prova apresentados pelas partes, devendo realizar todas as diligências que considere úteis à descoberta da verdade material. Ou seja, “*é ao juiz que cabe definir quais os meios de prova a utilizar para prova dos factos cujo conhecimento releve para a decisão e necessitem de prova*”⁴¹ mas os interessados podem juntar documentos, arrolar testemunhas e requerer a realização de diligências de prova que considerem úteis à descoberta da verdade dos factos relevantes para a decisão, devendo fazê-lo sempre que o ónus da prova lhe incumba”⁴².

“No que diz respeito aos meios de prova admissíveis no processo judicial tributário, a doutrina tem entendido que vigora o princípio da universalidade dos meios de prova. Relativamente à impugnação judicial, a consagração deste princípio resulta expressamente do disposto no nº1 do artigo 115º do CPPT, no qual se prevê que são admitidos os meios gerais de prova.

Deste princípio decorre que é admissível o recurso a todos os meios de prova admitidos em direito. RUI DUARTE MORAIS considera que não podia ser outra a solução consagrada, tendo em conta que no processo tributário se visa a descoberta da verdade material”⁴³.

Dito isto, “em sede de impugnação judicial, a consagração do princípio da universalidade dos meios de prova decorre também do disposto no nº 3do artigo 108º do CPPT. Aqui prevê-se que o impugnante, com a petição inicial, oferecerá os documentos de que dispuser, arrolará testemunhas e “*requererá as demais provas que não dependam de ocorrências supervenientes*”. Assim, o legislador não faz qualquer restrição aos meios de prova que podem ser apresentados ou requeridos pelo impugnante. Ao contrário do que se passa na reclamação graciosa na qual, de acordo com a alínea e) do artigo 69º do CPPT, não é permitida prova testemunhal. O mesmo regime vale para a prova que a Fazenda Pública poderá apresentar com a contestação, nos termos do artigo 110º, nº 1 do CPPT.

Ora, os meios gerais de prova admitidos em direito estão indicados no CC e no CPC: prova documental (artigos 423º a 451º do CPC e 362º a 387º do CC), prova por confissão (artigos 452º a 465º do CPC e 352º a 361º do CC), prova pericial (artigos 467º a 489º do

⁴⁰ ⁴²NETO, Serena Cabrita ; TRINDADE, Carla Castelo – **Contencioso tributário: procedimento, princípios e garantias**. p. 90

⁴¹SOUSA, Jorge Lopes de (2011), vol. II. p. 260

⁴³ MORAIS, Rui Duarte (2012). p. 257

CPC e 388º a 389º do CC), prova por inspeção (artigos 490º a 493º do CPC e 390º e 391º

do CC) e prova testemunhal (artigos 495º a 526º do CPC e 392º a 396º do CC). Deste modo, a única limitação dos meios de prova, no âmbito do processo tributário, decorrerá das proibições de prova determinadas por normas constitucionais, relativas designadamente a direitos, liberdades e garantias. Esta limitação decorre do artigo 32º, nº 8 da CRP que, embora se refira directamente ao processo criminal, vale para todos os processos⁴⁴. Este artigo da CRP determina que são nulas as provas obtidas mediante tortura, coação, ofensa da integridade física ou moral da pessoa, abusiva intromissão na vida privada, no domicílio, na correspondência ou nas telecomunicações. Assim, qualquer prova obtida nos termos acima referidos será nula e, para o que aqui nos importa, não poderá ser utilizada no âmbito do processo judicial tributário.

No entanto, há que recordar neste ponto a possibilidade de acesso da Administração Tributária aos dados e informações bancárias dos contribuintes, dos seus familiares ou de terceiros e, ainda, das entidades que se encontrem numa relação de domínio com ele, admitida designadamente em caso de avaliação da matéria tributável por métodos indirectos, nos termos do artigo 63º - B da LGT. Com efeito, os dados bancários poderão ser utilizados para a fixação da matéria tributável por métodos indirectos e, para o que aqui nos interessa, como meios de prova no âmbito da impugnação judicial do acto de liquidação subsequente. E este meio de prova é admissível, pese embora a derrogação do sigilo bancário – que permite o acesso directo pela Administração aos dados bancários dos contribuintes, inseridos na sua esfera pessoal – constitua uma intromissão na vida privada dos mesmos. O legislador não a considera, porém, uma intromissão “abusiva” na vida privada, suficiente para constituir prova nula. Contudo o Tribunal Constitucional tem defendido uma posição mais moderada no que diz respeito ao sigilo bancário, entendendo que, apesar do bem protegido por este integrar a protecção do direito à reserva da vida privada, não é protegido nos mesmos termos que outras áreas da vida pessoal, admitindo restrições resultantes da necessidade de salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos, admitindo, designadamente, a quebra de sigilo bancário por iniciativa da Administração Tributária⁴⁵.

“Analisado o regime dos meios de prova admitidos em sede de impugnação judicial, cabe delimitar as regras previstas no âmbito da ação administrativa, regulada no CPTA.

Desde a reforma de 2004 do contencioso administrativo, também no processo administrativo é aplicável o princípio da universalidade dos meios de prova, tendo desaparecido as anteriores limitações legais de prova, tais como a proibição do depoimento da autoridade recorrida em quase todos os processos, bem como a exclusão da prova testemunhal e por inspeção em determinados processos.

⁴⁴ ANDRADE, Carlos Vieira de (2015). p. 420

⁴⁵ MORAIS, Rui Duarte (2012). p. 230 e o acórdão do Tribunal Constitucional nº 442/2007

Com efeito, está expressamente previsto no nº 2 do artigo 90º do CPTA que a instrução na ação administrativa – que é, após a reforma de 2015, a única forma de processo – se rege pelo disposto na lei processual civil, sendo admissíveis todos os meios de prova nela previstos.

Assim, quer na impugnação judicial de actos tributários, quer na ação administrativa, que consubstancia o meio processual adequado para a impugnação de actos em matéria tributária que não comportem a discussão da legalidade de um acto de liquidação, nos termos do artigo 97º, nº 1, alínea p) e nº 2 do CPPT, são admitidos os meios gerais de prova.

Agora vejamos o mesmo princípio em sede do processo arbitral tributário

O princípio da universalidade dos meios de prova também está consagrado em sede de arbitragem tributária, decorrendo do disposto na alínea d) do nº 2 do artigo 10º do RJAT. Com efeito, esta norma determina que deverão constar do pedido de constituição de tribunal arbitral “*os elementos de prova dos factos indicados e a indicação dos meios de prova a produzir*”, não fazendo o legislador qualquer restrição aos meios de prova que podem ser apresentados ou requeridos pelo sujeito passivo ou outro interessado, tal como decorre do nº 3 do artigo 108º do CPPT relativo à petição inicial da impugnação judicial.

Assim, serão igualmente de admitir, no âmbito do processo arbitral tributário, os meios gerais de prova previstos no CC e no CPC, por força da aplicação subsidiária das normas do CPC relativas aos meios de prova, *ex vi* artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT.

6. Limitações legais de prova

Todavia, no âmbito do processo tributário verifica-se também algumas limitações legais de prova, designadamente nos artigos 147º, nº 2 e 146º-B, nº 3 do CPPT.

Ora segundo LOPES DE SOUSA, a garantia constitucional do direito de acesso aos tribunais para defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos, prevista no artigo 20º, nº 1 da CRP, “*reclama a possibilidade de utilização dos meios probatórios que sejam necessários para que tal defesa se possa efectivamente concretizar*”. “Assim, no entendimento deste autor, serão materialmente inconstitucionais as normas que prevejam limitações à utilização de meios de prova indispensáveis para a demonstração prática dos direitos ou interesses que se pretenda ver judicialmente reconhecidos.

No entanto, não se exclui a possibilidade de, em determinados meios processuais, designadamente no âmbito de processos urgentes nos quais se visa a obtenção de uma decisão de forma expedita, se limitarem os meios de prova impedindo a utilização dos meios de prova que podem causar uma certa morosidade.

Torna-se porém necessário, para que tal restrição probatória seja constitucionalmente

⁴⁶SOUSA, Jorge Lopes de (2011), vol. II. p. 257

admissível, que não se ponha em causa a possibilidade prática de reconhecimento judicial

dos direitos ou interesses. Isto significa que as restrições probatórias apenas serão constitucionalmente admissíveis nos casos em que seja possível obter tal reconhecimento através da utilização de outro meio processual. Neste sentido, será constitucionalmente admissível a restrição probatória prevista no artigo 147º do CPPT, no âmbito da intimação para um comportamento na medida em que o interessado poderá utilizar outros meios processuais em que não haja limitações probatórias, quando houver necessidade de produção de prova não documental, podendo recorrer, designadamente, à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo⁴⁷.

“No que diz respeito à restrição probatória prevista no artigo 146º-B , nº 3 do CPPT, esta já não será constitucionalmente admissível, exactamente pelas razões acima referidas. O impugnante, caso seja necessária a produção de prova não documental, não poderá recorrer a qualquer outro meio processual.

O Tribunal Constitucional já se pronunciou pela inconstitucionalidade desta limitação de prova no âmbito do recurso judicial da decisão da Administração de derrogação de sigilo bancário, bem como da decisão de aplicação de métodos indirectos com base em manifestações de fortuna ou na verificação de acréscimos injustificados de património ou de despesa.

A este propósito, no processo nº 681/2006, de 12 de Dezembro, o Tribunal Constitucional *julgou inconstitucional*, por violação do direito de acesso aos tribunais, consagrado no artigo 20º, nº 1 da CRP, em conjugação com o princípio da proporcionalidade consagrado no artigo 18º, nº 2 da CRP, o artigo 146º-B do CPPT “*na parte em que veda em qualquer caso a possibilidade de o contribuinte produzir prova testemunhal no recurso da decisão da administração tributária que determina o acesso à informação bancária que lhe diz respeito*” Por outro lado, no processo nº 813/07, de 22 de Janeiro de 2008, o Tribunal Constitucional *julgou inconstitucional*, por violação dos artigos 20º, nº 1, em conjugação com o artigo 18º, nº 1, ambos da CRP, a norma constante da parte final do nº 3 do artigo 146º-B, do CPPT, quando aplicável por força do disposto no nº 8 do artigo 89º-A da LGT, na medida em que exclui em absoluto a produção de prova testemunhal, nos casos em que esta é, em geral, admissível. Ou seja, ao admitir-se que possam existir situações em que seja indispensável a prova testemunhal, não podendo o sujeito passivo, por força do artigo 146º-B, nº 3 do CPPT, requerer provas de tal natureza, será de considerar materialmente inconstitucional esta restrição probatória, tal como acontece “*em relação a qualquer outra limitação dos meios de prova, em situações em que os meios permitidos não bastem para assegurar a demonstração em tribunal da verificação dos pressupostos de um direito ou interesse que se pretende ver reconhecido*”. Deste modo, a inconstitucionalidade verificar-se-á, quer a limitação probatória seja feita em sede de impugnação de decisões de derrogação do sigilo bancário, quer seja nos casos de impugnação de decisões de avaliação da matéria tributável por métodos indirectos com

⁴⁷NETO, Serena Cabrita ; TRINDADE, Carla Castelo – **Contencioso tributário: procedimento, princípios e garantias**. p. 93

base em manifestações de fortuna ou em acréscimos injustificados de património ou despesa”.

“Depois destes dois acórdãos com eficácia *inter-partes*, o Tribunal Constitucional, no acórdão nº 759/2013, de 30 de Outubro, julgou inconstitucional com força obrigatória geral, por violação dos artigos 20º, nº 1, em conjugação com o artigo 18º, nº 2, ambos da CRP, da norma constante da parte final do nº 3 do artigo 146º-B, do CPPT, quando aplicável por força do disposto no nº 8 do artigo 89º-A da LGT, “*na medida em que exclui em absoluto a produção de prova testemunhal, nos casos em que esta é, em geral, admissível*”. Note-se que o Tribunal Constitucional declarou a inconstitucionalidade com força obrigatória geral da parte final do nº3 do artigo 146º-B, do CPPT apenas nos casos de recurso judiciais de decisões de aplicação de métodos indirectos com base em manifestações de fortuna ou em acréscimos injustificados de património ou despesa e não nos casos de recursos de decisões de derrogação de sigilo bancário.

Aqui chegados, podemos concluir que vale no âmbito do processo judicial tributário o princípio da universalidade dos meios de prova. No que diz respeito à *impugnação judicial*, as partes poderão juntar ou requerer todos os meios gerais de prova admitidos em direito, nos termos do artigo 115º, nº 1 do CPPT. Relativamente à *acção administrativa*, que é o meio de impugnação de actos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, por força do artigo 97º, nº 1, alínea p) e nº 2 do CPPT, nos termos do artigo 90º, nº 2 do CPTA, também são admitidos os meios gerais de prova. No âmbito destes dois meios processuais a única limitação probatória resulta das proibições de prova previstas no artigo 32º, nº 8 da CRP.

O que se diz para a impugnação judicial vale subsidiariamente para a arbitragem tributária.

Por outro lado, verificam-se certas *restrições noutros meios processuais* tributários, designadamente no recurso judicial da decisão de derrogação de sigilo bancário e da decisão de aplicação de métodos indirectos de avaliação da matéria colectável com base em manifestações de fortuna ou em acréscimos injustificados. Nestes casos, o impugnante apenas pode juntar prova de natureza documental. Porém, estas restrições probatórias serão constitucionalmente admissíveis quando não puserem em causa a possibilidade prática do reconhecimento judicial dos direitos ou interesses. Isto significa que as restrições probatórias apenas serão constitucionalmente admissíveis nos casos em que seja possível obter tal reconhecimento através da utilização de outro meio processual no âmbito do qual se admitem os meios gerais de prova.

7. Princípio da livre apreciação da prova

Determinados os meios de prova que podem ser juntos e requeridos pelas partes ou realizados e ordenados pelo juiz, cabe agora determinar como é que tais meios são valorados pelo juiz na tomada da sua decisão. Será que o juiz pode valorar os meios de prova livremente e de forma subjectiva? Ou terá que atribuir a cada meio de prova um valor já fixado por lei?

Ora, no processo judicial tributário vale o princípio da livre apreciação da prova, o que significa que as provas deverão ser apreciadas de acordo com a livre convicção do juiz ou, dito de outro modo, a decisão acerca da matéria da facta da causa é tomada pelo julgador “*segundo a sua íntima convicção, formada no confronto com os vários meios de prova*”. Embora este princípio não esteja expressamente consagrado na LGT, nem no CPC, trata-se de um princípio do processo civil, previsto no artigo 607º, nº 5 do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo tributário por força do artigo 2º, alínea e) do CPPT.

Neste sentido, a própria jurisprudência dos tribunais superiores administrativos e fiscais tem aplicado este princípio relativo à prova, como resulta dos acórdãos do TCA Sul de 14 de Novembro de 2013, proferido no âmbito do processo nº 05555/12 de 7 de Maio de 2013, proferido no âmbito do processo nº 06418/13. Nestes dois acórdãos afirmou-se que:

“Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal beseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trzidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr. art. 655, nº 1, do CPC).

Somente

quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos – cfr. art. 371º do CC) é que não domina na apreciação das provas produzidas e princípio da livre apreciação.”

“Pese embora, por força deste princípio, as provas sejam apreciadas segundo a livre convicção do julgador, esta terá necessariamente que ser fundamentada”⁴⁸.

Como bem relembra VIEIRA DE ANDRADE, a livre convicção do julgador na avaliação da prova e dos factos, “*não representa, porém, um arbítrio ou um puro subjectivismo, já que, para além da força probatória legal de determinadas provas (designadamente documentais), essa convicção ou certeza prática tem como pressupostos valorativos os critérios da experiência comum e da lógica do homem médio (de bonus paterfamilias), havendo de ser racional e susceptível de motivação em termos de se lhe reconhecer uma capacidade de convencimento objectiva (ou intersubjectiva) e controlável*”. Ou seja, do princípio da livre apreciação das provas não decorre um puro arbítrio para o julgador. Este terá que fundamentar a sua decisão de valorar mais ou menos determinado meio de prova, determinada testemunha em vez de outra, de forma racional e susceptível de convencer as partes e a comunidade em geral da sua decisão. Assim, o julgador não poderá necessariamente basear as suas decisões de valoração dos meios de prova em critérios puramente subjectivos mas sim em critérios da experiência comum, objectivos dentro do possível, para que possam ser controláveis.

A livre apreciação surgiu no âmbito do processo civil, substituindo um sistema de prova legal no qual o valor de cada meio de prova estava pré-fixado por lei. Actualmente, tanto no processo civil quanto no processo tributário, a regra é a da livre

apreciação da prova pelo julgador, sendo a excepção os casos em que a lei lhe impõe a conclusão a tirar de certo meio de prova⁴⁹.

⁴⁸ MORAIS, Rui Duarte (2012). p. 257

⁴⁹ RODRIGUES, Fernando Pereira (2013), p. 153 e FREITAS, José Lebre de (2013). p. 197

7.1 Exceções ao princípio da livre apreciação da prova

Assim, dos meios gerais de prova admitidos em direito e admitidos na impugnação judicial por força do artigo 115º, nº 1 do CPPT – prova documental, prova por confissão, prova pericial, prova por inspecção e prova testemunhal – apenas têm um *valor probatório fixado* na lei os documentos escritos autênticos (artigo 371º, nº 1 do CC) ou particulares (artigo 376º, nº 1 do CC), a confissão escrita, feita em juízo (artigo 358º, nº 1 do CC) ou em documentos autêntico ou particular, quando dirigida à parte contrária ou quem a represente (artigo 358º, nº 2 do CC). No entanto, quer os documentos, quer a confissão, quando não reúnam os requisitos exigidos para terem a força probatória legal, ficam sujeitos à livre apreciação do juiz, de acordo com os artigos 366º e 361º do CC, respetivamente.

Relativamente ao processo tributário, especialmente à impugnação judicial e ao pedido de constituição do tribunal arbitral, a prova documental será a mais relevante e frequente pelo que será importante distinguir de forma sucinta os documentos autênticos, dos documentos autenticados e particulares.

Um documento será *autêntico* quando tiver sido emanado por autoridade ou oficial público competente, em razão da matéria e do lugar, que não esteja legalmente impedido de o lavrar, de acordo com o disposto no artigo 369º, nº 1 do CC. Os documentos autênticos fazem *prova plena* dos factos que referem como praticados pela autoridade ou oficial público respectivo, assim como dos factos que neles são atestados com base nas percepções da entidade documentadora, valendo os meros juízos pessoais do documentador como elementos sujeitos à livre apreciação do julgador, nos termos do artigo 371º, nº 1 do CC. A força probatória destes documentos só poderá ser ilidida com base na sua falsidade, nos termos do artigo 372º, nº 1 do CC.

Os documentos *particulares* devem ser assinados pelo seu autor, ou por outrem a seu rogo, se o rogante não souber ou não puder assinar, podendo a assinatura ser substituída por simples reprodução mecânica, em certos casos, tal como previsto no artigo 373º, nºs 1 e 2 do CC. Nos termos do artigo 376º, nº 1 do CC, os documentos particulares cuja autoria seja reconhecida nos termos do artigo 375º do CC, fazem *prova plena* quanto às declarações atribuídas ao seu autor.

Por fim, os documentos particulares *autenticados* nos termos da lei notarial têm a força probatória dos documentos autênticos, mas não os substituem quando a lei exija documento desta natureza para a validade do acto nos termos do artigo 377º do CC. O juiz terá que respeitar a força probatória destes documentos fixada por lei, embora seja de salientar que os meios de prova com força probatória *plena* admitem sempre prova em contrário. Por outro lado, embora se admitam no âmbito do processo tributário meios de prova com força probatória *plena*, estão excluídos meios de prova com força *pleníssima*, ou seja, que não admitam prova em contrário. Vejamos porquê.

Em matéria de prova podem ser usadas presunções que constituem ilações que a lei ou o julgador tiram de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido, nos termos do

artigo 349º do CC. Estas presunções poderão ser legais quando estejam previstas na própria lei, ou judiciais quando se fundarem nas regras da experiência, de que normalmente certos factos são consequência de outros. Ora, as presunções judiciais não

29

têm força probatória plena pelo que poderão ser ilididas pela mera *contraprova*, nos termos do artigo 346º do CC. Isto é, a parte contra quem beneficia a presunção tem apenas que tornar duvidosa a correspondência da presunção à realidade. Pelo contrário, as presunções legais apenas podem ser ilididas mediante *prova em contrário*, nos termos do artigo 350º, nº 2 do CC. Em geral, admitem-se até presunções legais inilidíveis, ou seja, que não admitem a prova em contrário. No entanto, no âmbito do processo tributário, somos da opinião que as presunções legais são sempre ilidíveis, isto é, admitem sempre prova em contrário – vide artigo 64º do CPPT.

Seguimos assim o entendimento de RUI DUARTE MORAIS, ao defender que, pese embora o artigo 73º da LGT apenas refira que as presunções consagradas nas nomas de incidência admitem sempre prova em contrário, trata-se de um princípio geral aplicável a todas as presunções legais, “*uma vez que os princípios constitucionais que presidem à tributação não parecem ser conformes com a existência de ficções jurídicas*”. Assim, parece-nos que não são de admitir meios de prova com força probatória *pleníssima*, designadamente presunções legais inilidíveis – ou seja, que não admitam prova em contrário – porque a ser assim contrariar-se-ia o princípio constitucional da legalidade tributária. Para além deste limites ao princípio da livre apreciação da prova que exigem que o juiz atribua aos documentos o valor pré-fixado na lei, dando como provados determinados factos, também o *princípio do contraditório* consubstancia um limite a este princípio. Seguindo o entendimento de VIEIRA DE ANDRADE, é de salientar que não pode ser proferida uma decisão com base em factos probatórios sobre os quais alguma das partes não tenha tido oportunidade de se pronunciar⁴⁹.

8. Informações oficiais

Cabe ainda fazer menção às *informações oficiais* referidas nos nºs 2 e 3 do artigo 115º do CPPT que constituem um meio de prova do direito tributário. Estas informações são prestadas pela inspecção tributária sobre a matéria de facto pertinente e pelos serviços da Administração Tributária sobre os elementos oficiais que digam respeito à colecta impugnada e restante matéria do pedido, de acordo com o artigo 111º, nº 2, alíneas a) e b) do CPPT.

O nº 2 do artigo 115º do CPPT estabelece que as informações oficiais só têm força probatória quando forem devidamente fundamentadas de acordo com critérios objectivos. Nos processos de impugnação judicial, por força do já referido nº 2 do artigo 115º do CPPT, não é necessário fazer *prova em contrário* do que consta das informações oficiais pois estas não possuem força probatória plena. Basta *gerar dúvidas* fundadas para que a decisão sobre a respectiva matéria tenha de ser processualmente desfavorável à Administração Tributária, nos termos do artigo 346º do CC. Deste modo,

as informações oficiais, tais como a generalidade dos meios de prova, estão sujeitas à livre convicção do

juiz, pelo que o seu relevo probatório dependerá da sua fundamentação. O sujeito passivo ou outro interessado apenas terá que fazer *contraprova*, ou seja, gerar uma dúvida

⁴⁹ ANDRADE, Carlos Vieira de (2015). p.421

razoável quanto à correspondência à verdade do afirmado em tais informações, não sendo necessária a prova em contrário.

9. O Princípio relativo à prova vigente no processo arbitral tributário

Por último merece assinalar, no âmbito do processo arbitral tributário, a consagração do princípio da *livre apreciação dos factos e da livre determinação das diligências de produção de prova necessárias, de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros aplicável* que se dirige à atuação do tribunal arbitral (artigo 16º, alínea e) do RJAT.

Por força da consagração deste princípio, o tribunal arbitral é livre de estabelecer na reunião prevista no artigo 18º do RJAT, as diligências de prova que entender necessárias à correta aplicação do direito e à correta compreensão da questão controvertida, sendo também livre na apreciação dos factos em discussão. Assim, este princípio constitui uma variante do princípio do inquisitório, consagrado no nº 1 do artigo 99º da LGT e no artigo 607º, nº 5 do CPC, na sua dimensão de livre apreciação de prova.

Usando as palavras de Serena Neto e Carla Trindade, podemos concluir que, em sede do processo judicial tributário, vale o princípio da livre apreciação da prova, o que significa que a decisão acerca da matéria de facto se baseia na livre convicção do julgador. No entanto, certos meios de prova têm o seu valor fixado na lei, pelo que o juiz terá necessariamente que considerar provados os factos dos quais aqueles meios de prova fazem prova, exceto se for feita prova em contrário.

No âmbito do contencioso tributário, concluem as autoras que não há meios de prova com força probatória pleníssima, ou seja, não existem meios de prova que não admitam prova em contrário, designadamente as presunções legais que serão sempre ilidíveis, por força do princípio da legalidade tributária.

10. Princípio da aquisição processual

Como decorrência natural do princípio da verdade material que norteia o processo tributário temos o princípio da aquisição processual.

Este princípio está expressamente previsto no artigo 413º do CPC, no qual se prevê que o tribunal deve ter em conta todas as provas produzidas, independentemente de terem sido produzidas pela parte que as devia produzir. Isto significa que as provas emanadas por uma das partes podem aproveitar à parte contrária, dando-se os factos como

provados para o processo, mesmo se resultarem consequências desfavoráveis para a parte que os alegou. Ou seja, todo o material necessário à decisão pode ser tomado em consideração pelo juiz, independentemente de quem alegou o facto ou de quem fez a prova do mesmo. A razão de ser desta regra é a *descoberta da verdade material* a que está adstrito o julgador no âmbito do processo judicial tributário. O juiz não poderá deixar de considerar factos provados na tomada de decisão final, mesmo quando a prova tiver sido produzida pela parte contrária a quem os factos sejam favoráveis. Esta é, aliás, a única interpretação compatível com os princípios que norteiam o sistema tutelar tributário.

Assim também tem entendido a jurisprudência. Neste sentido, veja-se o acórdão do TCA

31

Sul de 27 de janeiro de 2009, proferido no âmbito do processo nº 02543/08, no qual se afirmou: *“O princípio da aquisição processual diz-nos que o material necessário à decisão e aduzido ao processo por uma das partes – sejam alegações, sejam motivos de prova pode ser tomado em conta mesmo a favor da parte contrária àquela que o aduziu.*

Reputa-se adquirido para o processo; pertence à comunidade dos sujeitos processuais. (Castro Mendes, Dir. Proc. Civil, 1980, III-209. No mesmo sentido veja-se, do mesmo autor Do Conceito de Prova em Processo Civil. l 66).

Todos os elementos probatórios carreados para os autos, constituem elementos de prova de extrema relevância e utilidade para uma conscienciosa decisão.

É que o princípio da livre apreciação entrecruza-se necessariamente com a imediação e o da aquisição processual por força do qual os materiais (afirmações e provas) aduzidos por uma das partes ficam adquiridos para o processo, sendo atendíveis mesmo que sejam desfavoráveis à parte contrária.”

Ora, o princípio da aquisição processual, bem como o princípio do inquisitório e o da livre apreciação da prova levam-nos a concluir que não existe no âmbito do processo tributário um ónus da prova “subjectivo” ou “formal” em sentido próprio, mas apenas objectivo⁵⁰. Se valesse no processo tributário um ónus da prova subjectivo, tal implicaria que o juiz só poderia considerar os factos alegados e provados por cada uma das partes interessadas, devendo descartar a demais prova. Pelo contrário, como vimos, por força do princípio do inquisitório, o juiz no processo tributário tem o poder-dever de procurar a verdade material e realizar ou ordenar a realização das diligências que considere úteis para essa descoberta, mesmo para além dos contributos das partes.

No entanto, mesmo perante os factos dados como provados, poderá subsistir no espírito do juiz uma dúvida razoável ou uma incerteza quanto aos factos relevantes para a decisão final, não sendo lícito abster-se de decidir. Assim, tornam-se necessárias regras que estabeleçam qual o sentido em que deve ser proferida a decisão, em caso de dúvida razoável do juiz, havendo sempre um ónus da prova objectivo. Segundo VIEIRA DE ANDRADE, pressupõe-se uma repartição adequada dos encargos de alegação, de modo a repartir os riscos da falta de prova, sendo que a decisão *“há-de naturalmente desfavorecer quem não veja provados os factos em que assenta a posição por si sustentada no processo”*⁵¹.

Da aplicação destas regras resulta que, em caso de dúvida razoável do julgador, este deverá decidir contra a parte que tinha o ónus da prova de determinado facto e não o cumpriu. Ora, de acordo com as regras gerais sobre o ónus da prova previstas no CC, quem invoca um direito tem o ónus da prova dos respectivos factos constitutivos. À contraparte, por sua vez, caberá a prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos desse direito, de acordo com o disposto no artigo 342º do CC. Esta também é a regra prevista na LGT, respeitante ao procedimento tributário. Com efeito, de acordo com o artigo 74º, nº 1 da LGT, “*o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”.

⁵⁰ MORAIS, Rui Duarte (2012). p. 258-260

⁵¹ ANDRADE, Carlos Vieira de (2015). p. 422

As nossas autoras favoritas indicam que o artigo 100º, nº 1 do CPPT, por sua vez, determina que no âmbito da impugnação judicial, “*sempre que da prova produzida resulte a **fundada dúvida** sobre a existência e quantificação do facto tributário, **deverá o acto impugnado ser anulado***”. Ou seja, no âmbito da impugnação judicial de actos tributários, o legislador prevê que nos casos em que, decorrida que esteja a actividade probatória, permaneça no espírito do julgador uma dúvida razoável acerca da existência ou quantificação do facto tributário – que deu origem ao acto tributário impugnado -, o acto impugnado deverá ser anulado.

No entanto, aqui no que diz respeito à impugnação judicial e ao pedido de constituição do tribunal arbitral, há que ter cautela. É que embora o autor seja o particular/sujeito passivo e a Ré seja a Administração Tributária – entidade Requerente e entidade Requerida na arbitragem -, quem afirma a existência de um direito e consequentemente tem de fazer prova dos factos constitutivos do mesmo é a Administração e não o sujeito passivo. Neste sentido, RUI DUARTE MORAIS salienta que nos processos impugnatórios verifica-se uma inversão da posição processual das partes relativamente ao interesse que querem fazer valer em juízo. Como a Administração Tributária afirma o direito ao imposto, terá que fazer prova do seu direito⁵². Assim, apenas quando se verificarem os pressupostos legais da obrigação tributária é que cabe ao particular provar os factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito ao imposto.

Se assim não fosse e se exigisse que o sujeito passivo fizesse prova dos factos constitutivos da sua pretensão anulatória do acto tributário, ou seja, de que a Administração Tributária não actuou em conformidade com a lei, teríamos como bem salienta RUI DUARTE MORAIS – uma presunção quase absoluta de legalidade do acto. O mesmo entendimento é perfilhado por VIEIRA DE ANDRADE, referindo-se ao ónus da prova objectivo no âmbito do contencioso administrativo. Este autor entende que no âmbito dos meios impugnatórios de actos administrativos – a actual acção administrativa prevista no artigo 37º do CPTA – não se pode exigir do autor a prova dos factos constitutivos da sua pretensão anulatória, de modo a caber à Administração apenas a prova das excepções invocadas. Se assim não fosse, na prática tal equivaleria “*à invocação da presunção de legalidade do acto administrativo, fazendo recair sobre o particular o ónus da prova (subjectivo) da ilegalidade do acto impugnado*” designadamente da não verificação dos pressupostos legais da sua prática.

Pese embora esta ideia – de que o ónus da prova ser da Administração Tributária – é de referir que, em certos casos, se verifica uma *inversão do ónus da prova*, designadamente nos casos de determinação da matéria tributável por métodos indirectos. Nos termos dos artigos 74º, nº 3 da LGT e 100º, nºs 2 e 3 do CPPT, à Administração Tributária cabe apenas a prova da verificação dos pressupostos de aplicação dos métodos indirectos, por exemplo, da manifestação de fortuna na qual se baseia a sua decisão, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada. RUI DUARTE MORAIS compreende esta inversão do ónus da prova, na medida em que foi o incumprimento do sujeito passivo dos seus deveres de cooperação que obrigou ao recurso a métodos indirectos de avaliação da matéria tributável.

^{52 53} MORAIS, Rui Duarte (2012). p. 259-260

Por fim, cabe referir que estas regras de repartição do ónus da prova objectivo apenas se aplicam no âmbito de processos impugnatórios, ou seja, na impugnação judicial ou no pedido de constituição do tribunal arbitral de actos tributários ou na acção administrativa para impugnação de actos em matéria tributária que não comporte a apreciação da legalidade de actos de liquidação, regulada no CPTA e no âmbito da arbitragem tributária. No que diz respeito aos restantes meios processuais, aplicam-se as regras gerais do CC, cabendo ao interessado alegar e provar os factos constitutivos do direito que invoca ou interesse legítimo em matéria tributária, prevista no artigo 145º do CPPT.

Aqui chegados, concluímos que:

- Por força do princípio do inquisitório, impende sobre o juiz o poder-dever de realizar todas as diligências que considere úteis para a descoberta da verdade material.
- De acordo com o princípio da livre apreciação da prova, o juiz toma a decisão acerca da matéria de facto da causa, segundo a sua íntima convicção, formada no confronto com os vários meios de prova.
- Para além disso, por força do princípio da aquisição processual, o juiz para tomar a decisão final deverá tomar em consideração todo o material necessário à decisão, designadamente todos os factos dados como provados e todos os meios de prova, mesmo a favor da parte contrária àquela que acarretou tais meios para o processo.
- Assim, não vale no âmbito do contencioso tributário e administrativo um ónus da prova “subjectivo” em sentido próprio, que obriga o juiz a considerar apenas os factos alegados e provados por cada uma das partes interessadas.
- No entanto, quando subsistir uma dúvida razoável acerca dos factos relevantes para a decisão final, não podendo o juiz abster-se de decidir, serão aplicáveis as regras gerais do ónus da prova, no sentido objectivo, previstas no artigo 342º do CC.
- Em sede de impugnação judicial, cabe porém à “Ré”/Administração Tributária o ónus da prova dos factos constitutivos do seu direito ao imposto, pelo que sempre que resultar da prova produzida uma dúvida fundada relativamente à existência e à quantificação do facto tributário deverá o acto impugnado ser anulado, nos termos do artigo 100º, nº 1 do CPPT.

- Isto significa que apenas quando se verificarem os pressupostos legais da obrigação tributária, é que cabe ao particular provar os factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito ao imposto.
- Se assim não fosse, valeria uma presunção quase absoluta de legalidade do acto administrativo.

11. Princípio da imediação quanto aos meios de prova

Por último, cabe analisar o princípio da imediação que, tal como os princípios relativos à prova analisados – designadamente o princípio da universalidade dos meios de prova, da livre apreciação da prova e da aquisição processual -, é proveniente do processo civil.

Neste ponto pretende-se determinar quais as decorrências deste princípio consagrado no processo civil, em que medida é aplicável no processo tributário, fazendo uma especial menção ao regime previsto para a inquirição de testemunhas no âmbito da impugnação judicial.

Assim, segundo LEBRE DE FREITAS, do princípio da imediação resulta a exigência de

34

o julgador da matéria de facto ter o contacto mais directo possível com os meios de prova. Dito de outro modo, decorre deste princípio que entre o julgador e os meios de prova deverá existir a maior aproximação possível. Deste modo, exige-se que os actos de produção de prova tenham lugar perante o tribunal, *“ao qual compete apreciar a prova e pronunciar-se, consequentemente, sobre os factos provados e não provados”*. Existem, porém, excepções a esta regra da produção de prova perante o tribunal, designadamente nos casos em que haja lugar à produção antecipada de prova perante um juiz diferente do da causa – nos termos dos artigos 419º e 420º, nº 2 do CPC -, ou quando a natureza do meio probatório exija que a produção tenha lugar antes da audiência, tal como no caso da prova pericial, regulada nos artigos 478º e 485º do CPC⁵⁴.

REMÉDIO MARQUES entende que este princípio se traduz no contacto directo entre o julgador, as partes e as testemunhas, defendendo que este contacto directo permite *“apurar mais fidedignamente a veracidade dos factos”*⁵⁵.

FERNANDO PEREIRA RODRIGUES, por sua vez, considera que a produção e a livre apreciação da prova pressupõem a observância do princípio da imediação, bem como dos princípios da oralidade e da concentração. Com efeito, entende que a produção da prova deve ter lugar *“em contacto mais directo possível com as pessoas que constituem a fonte de conhecimento dos factos”*, oralmente e de *“forma continuada no tempo”*⁵⁶.

Este princípio será aplicável ao processo tributário, desde já, devido à aplicação subsidiária das normas do CPC, nos termos do artigo 2º, alínea e) do CPPT. Por lado, poderá descortinar-se a aplicação deste princípio da evolução do regime de inquirição de testemunhas em sede de impugnação judicial.

Os depoimentos das testemunhas são prestados em audiência contraditória perante o tribunal, devendo ser gravados, sempre que existam meios técnicos para o efeito, cabendo ao juiz a respectiva redução a escrito, nos termos do artigo 118º, nº 2 do CPPT. Para além disso, nos termos do nº 5 do mesmo artigo, as partes – ou seja, o impugnante e o representante da Fazenda Pública – podem interrogar directamente as testemunhas.

Deste modo, perante o regime atual de inquirição de testemunhas na impugnação judicial, consideramos que se verifica a maior aproximação possível entre o julgador da matéria de facto e os meios de prova, sendo aplicável o princípio da imediação. A jurisprudência também tem reconhecido a aplicação do princípio da imediação no âmbito do processo tributário, embora não em termos absolutos. Com efeito, no acórdão do Pleno da secção de contencioso tributário do STA de 12 de Dezembro de 2012, proferido no âmbito do processo nº 01152/11, este tribunal concluiu que são de admitir limitações ao princípio da imediação, permitindo-se designadamente que seja o juiz a quem o processo está distribuído a elaborar a sentença no momento em que a mesma tem de ser proferida.

Vejamos então o que foi afirmado neste acórdão.

Em primeiro lugar, considerou-se que é sempre preferível “*que ocorra contacto directo, imediato, entre o juiz e a testemunha, pois que lhe permite perguntar, observar e depreender do depoimento e das reações do inquirido uma maior convicção sobre a*

⁵⁴ Freitas, José Lebre de (2013). p. 193-194

⁵⁵ Marques, J.P. Remédio (2011) “A Acção Declarativa à Luz do Código Revisto”. p. 163

⁵⁶ Rodrigues, Fernando Pereira (2013). p. 147

realidade dos factos do que a obtida pela mera leitura do relato escrito ou audição do depoimento prestado”. No entanto, entendeu-se que o princípio da imediação – que implica esse contacto directo com os meios de prova – não se deverá erigir em valor absoluto no âmbito do direito tributário. Isto devido às “*especialidades que comporta o processo tributário e pelo histórico a que fizemos alusão*”.

O histórico a que este acórdão se refere é a possibilidade vigente no domínio do CPCI e do CPT das testemunhas serem inquiridas nas Repartições de Finanças. Assim, chaga à conclusão que as limitações ao princípio da imediação, justificam-se em sede de impugnação judicial, não pondo em causa a descoberta da verdade material, fazendo referência à possibilidade de reapreciação da matéria de facto em sede de recurso nos Tribunais da Relação e ainda ao facto deste princípio não constar de “*norma própria que imponha a [sua] aplicação (...) na pureza enunciada*”.

“Reconhecendo-se que mesmo com o registo magnético não se conseguem apreender determinadas realidades, que só a imediação entre o juiz e a testemunha permite, e que quando o juiz profere a decisão de acordo com a sua livre convicção, essa convicção foi formada não só com o que lhe foi dito mas também como foi dito, ainda assim o sistema de reapreciação da prova funciona nos Tribunais da Relação e com maior acuidade se impõe a relativização da referida imediação em processo tributário, numa operação de sopesagem das vantagens e inconvenientes, sempre por atenção ao quadro legal supra exposto, o qual, reitera-se, não encerra norma própria que imponha a aplicação do princípio em análise, na sua pureza intrínseca, e atendendo também à especialidade do processo da impugnação judicial que não tem uma fase autónoma de fixação dos factos provados e não provados somos levados a considerar, numa interpretação sistemática, também pautada por critérios de justiça e equidade, que se

justificam as referidas limitações não se mostrando prejudicada a busca da verdade material atentos os amplos poderes que nesta matéria assistem ao Juiz Tributário.

É de salientar que, no âmbito do *processo arbitral tributário*, o artigo 16º, alínea d) do RJAT prevê expressamente como princípio orientador do processo arbitral, a oralidade e a imediação, enquanto princípios operativos da discussão das matérias de facto e de direito. Aqui, e ao contrário do processo judicial tributário, impõe-se *expressamente* a oralidade e a imediação como princípio no processo arbitral. Daqui resulta que a discussão das matérias de facto e de direito ocorrerá oralmente.

Aqui chegados, podemos concluir que o princípio da imediação é aplicável em sede de processo tributário, designadamente da impugnação judicial de actos tributários, embora admita limitações, desde que não ponham em causa a descoberta da verdade material. De facto, este princípio tal como os restantes princípios relativos à prova que analisámos são corolários do princípio da verdade material, auxiliando o tribunal na busca da verdade material.

O *princípio do inquisitório* permite que o juiz realize ou ordene a realização de todas as diligências que considere úteis à descoberta da verdade dos factos alegados ou não pelas partes, desde que digam respeito às questões suscitadas pelas mesmas. Assim, o juiz não tem que se cingir aos factos alegados e aos meios de prova apresentados pelas partes. O *princípio da universalidade dos meios de prova* também favorece a descoberta da verdade

36

material, tendo em conta que, em regra, serão admitidos os meios gerais de prova. De acordo com o *princípio da livre apreciação da prova*, o juiz toma a decisão acerca da matéria de facto da causa, segundo a sua íntima convicção, formada no confronto com os vários meios de prova. Para além disso, por força do *princípio da aquisição processual*, o juiz para tomar a decisão final pode tomar em consideração todo o material necessário à decisão, designadamente todos os factos dados como provados e todos os meios de prova, mesmo a favor da parte contrária aquela que acarretou tais meios para o processo.

12. Princípio relativo à forma processual: princípio da oralidade

Estudados os princípios estruturantes do processo tributário, bem como os princípios relativos à prova, pretende-se por fim analisar o princípio relativo à forma processual vigente no processo judicial tributário, comparando com o regime consagrado no processo civil, no processo arbitral tributário, bem como no processo administrativo, fazendo referência à necessidade de adaptação do contencioso administrativo.

Assim, no âmbito do *processo civil* vale o princípio da oralidade o que implica, segundo LEBRE DE FREITAS, que a produção dos meios de prova pessoal tenha lugar oralmente, perante os julgadores da matéria de facto, pese embora seja possível a sua gravação em registo adequado⁵⁷. Mais do que isso, é patente a oralidade no processo civil no âmbito do qual se prevê a realização de uma audiência prévia nos termos do artigo 591º do CPC, bem como de uma audiência de discussão e julgamento – a audiência final prevista no artigo 604º do CPC – em sede da qual as partes poderão afectar alegações orais, de acordo com a alínea e) do nº 3 do artigo 604º do CPC.

Pelo contrário, o processo *judicial tributário* continua a ser essencialmente um processo escrito, não havendo lugar a audiência prévia ou audiência de julgamento. Na verdade, no âmbito da impugnação judicial, as partes não têm a possibilidade de fazer alegações orais mas apenas escritas – nos termos do artigo 120º do CPPT – e não há lugar a uma audiência final de discussão e julgamento. O único “momento oral” do processo de impugnação judicial de actos tributários será a audiência contraditória em sede da qual são inquiridas as testemunhas nos termos do artigo 118º do CPPT. Isto se houver testemunhas alegadas pelas partes e o juiz não as dispensar. Aliás, o juiz poderá conhecer logo o pedido, sem realização de qualquer audiência para a inquirição de testemunhas, após a apresentação da contestação pelo representante d Fazenda Pública e após a vista do Ministério Público se o processo fornecer os elementos necessários, de acordo com o artigo 113º, nº 1 do CPPT.

Já no *processo arbitral tributário* prevê-se na alínea d) do artigo 16º do RJAT como princípios orientadores deste processo a *oralidade e a imediação*. Assim, em sede do processo arbitral tributário, ao contrário do processo judicial tributário, consagra-se como princípio, que a discussão das matérias de facto e de direito ocorrerá oralmente. Por outro lado, prevê-se a possibilidade de realização de alegações orais em sede da reunião prevista no artigo 18º do RJAT.

“Nota-se assim que, à excepção do pedido de constituição de tribunal arbitral – que segue por escrito – e da resposta da Administração Tributária – que nos termos do previsto no

⁵⁷ Freitas, José Lebre de (2013). p. 195

artigo 17º também será apresentada por escrito -, os restantes actos processuais e eventuais diligências processuais serão, por princípio, e caso o tribunal assim o entenda, orais. No entanto, pese embora a importância conferida pelo legislador ao princípio da oralidade no âmbito do processo arbitral tributário, não será de aceitar que a observância extrema deste princípio ponha em causa a célere tramitação do processo arbitral ou a perfeita compreensão do mérito da causa. Com efeito, “*o princípio da oralidade não é um fim em si mesmo*”, devendo ceder quando o tribunal considerar mais conveniente a prática de actos por escrito⁵⁸.

O princípio da oralidade vale igualmente no âmbito do *contencioso administrativo* desde a reforma de 2004. A este propósito, VIEIRA DE ANDRADE refere que tradicionalmente – ou seja, antes da reforma de 2004 – o processo administrativo organizava-se através de peças escritas, não valendo nem o princípio da imediação nem o princípio da oralidade. Actualmente, após a reforma de 2015, na acção administrativa há lugar, em regra, a uma audiência final *oral*, nos termos do artigo 91º do CPTA, ou seja, quando haja inquirição de testemunhas, depoimentos de parte ou esclarecimentos verbais por peritos⁵⁹. Assim, aproxima-se da tramitação do processo civil, prevendo-se ainda a realização de uma audiência prévia nos termos do artigo 87º-A do CPTA – prevista no artigo 591º do CPC.

Como ressaltam as nossas tão amadas autoras “esta tramitação regulada no CPTA será aplicável na impugnação de actos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, de acordo com o artigo 97º, nº 1, alínea p) e nº 2 do CPPT”.

Pelo contrário, referem aquelas, em sede de *impugnação judicial* dos actos tributários, o único momento de oralidade será a audiência contraditória para inquirição de testemunhas, continuando a ser um processo essencialmente escrito, organizado através de peças escritas: a petição inicial do impugnante (artigo 103º do CPPT), a contestação do representante da Fazenda Pública (artigo 110º do CPPT), as alegações escritas das partes (artigo 120º do CPPT). A vista do Ministério Público (artigo 121º do CPPT) e a sentença (artigo 122º do CPPT).

Não podemos deixar de reiterar aqui a nossa opinião de necessidade urgente de adaptação do contencioso tributário ao contencioso administrativo. Já tendo sido efectuadas duas reformas – em 2004 e em 2005 – ao contencioso administrativo, aproximando-se, nesta última, a tramitação da acção administrativa à nova tramitação do processo civil resultante do novo CPC de 2013, o contencioso tributário continua próximo de um contencioso administrativo anterior a 2004, tratando-se essencialmente de um processo escrito.

⁵⁸ Sousa, Jorge Lopes de (2013). p.187

⁵⁹ ANDRADE, José Carlos Vieira de (2015). p. 426-427

Capítulo II - O acesso ao valor de justiça e aos órgãos incumbidos da sua realização e reintegração

Ao estabelecer, no artigo 20º, entre os princípios fundamentais da ordem constitucional, que “a todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legítimos”, é ao princípio fundamental de *justiça* – como valor e como acção – que a Constituição reporta o sentido essencial deste pressuposto da vida coletiva, quando logo determina não se poder denegar a justiça a quem quer que seja nem a sua prestação depender de condições de capacidade económica.

É, na verdade, com vista à *justiça*, como *valor fundamental da vida de relações*, que se acede ao direito e aos tribunais, já que, como é do domínio comum, a justiça é um pressuposto do *direito* e, segundo os artigos 208º e 256º os tribunais existem precisamente, “para administrar a justiça em nome do povo” e a *administração pública* deve actuar com respeito pelo princípio da justiça.

Sucede que a justiça, como valor fundamental da vida das relações e das situações, não é, na sua consideração e aplicação, um exclusivo dos tribunais, já que se trata de um princípio que, num Estado de direito, tem de ser um ponto fulcral em todos os campos dos procedimentos e acções vinculativas; designadamente no campo da ordem legislativa, no das decisões administrativas, e no campo das sentenças judiciais.

1. Os meios de prova no processo judicial tributário

Como perfilha a respeitável juíza desembargadora do Tribunal Administrativo Sul Cristina Flora “à semelhança do que sucede no ordenamento civil, a realidade de um facto que seja relevante para a decisão de um litígio jurídico-tributário carece de ser provada através dos meios de prova legalmente instituídos que possibilitam ao juiz a formação da convicção de que certa alegação de facto corresponde à realidade”⁶⁰.

Aquela notável magistrada judicial informa ainda que “as provas têm por função a demonstração da realidade dos factos (artigo 341º do Código Civil) e no processo judicial tributário, em particular, são admitidos os meios gerais de prova (n.º 1 do art. 115.º, do CPPT), o mesmo se passando com o processo de oposição à execução fiscal (cfr. n.º 2 do art. 211.º do CPPT), o que aliás, não poderia ser de outro modo, face ao princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva na dimensão do direito de acesso aos tribunais para protecção dos direitos e interesses legalmente protegidos (art. 20.º, n.º 1 da CRP)”⁶¹.

A mesma eminente jurista conclui dizendo que ao processo judicial tributário será admitida a prova documental (art. 362º e ss. do CC), a prova pericial (art. 388º e ss. do CC), a prova por inspeção (art. 390º e ss. do CC), que se encontra regulada no art. 116º do CPPT, a prova testemunhal (art. 392º e ss. do CC), que se encontra regulada nos arts. 118º e 119º do CPPT, e confissão (art. 352º e ss. do CC). Admitindo-se ainda a prova por declarações de parte (art. 466º do CPC) e prova por verificações judiciais não qualificadas (art. 494º do CPC), assim como as presunções (art. 349º do CC).

^{60 61} **A prova no processo tributário - 2017** [Em linha]. 1ª edição. Lisboa : Centro de Estudos Judiciários, 2018, atual. 10 Maio 2018. p. 35-38

No que concerne á relevância constitucional do direito à prova enquanto uma das componentes do direito geral à proteção jurídica e de acesso aos tribunais (art. 20.º, n.º 1, da CRP) que “implica a possibilidade de as partes utilizarem, em benefício próprio, os meios de prova que escolherem, apresentando-as no momento processual que escolherem, devendo a recusa de admissão de qualquer meio de prova ser fundamentado na lei ou em princípios jurídicos, assegurando-se, em geral, recurso da decisão”⁶².

Em síntese, as partes interessadas gozam de uma considerável margem de liberdade de conformação dos meios de prova legalmente instituídos desde que balizada os parâmetros de necessidade, adequação e proporcionalidade exigidos constitucionalmente (cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 24/2008, de 22 de janeiro de 2008). Com efeito,

vigora, no processo tributário, o princípio da universalidade dos meios de prova, isto é, o

interessado tem o direito à seleção e realização de todos os meios gerais de prova. Todavia sempre que a lei exija meio de prova específico só esse deverá ser admitido em juízo. (cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional no acórdão n.º 504/04, de 13 de julho de 2004)

2. O valor probatório dos meios de prova

Segundo a eminente magistrada Cristina Flora “toda a prova realizada ou produzida em juízo deve ser objecto de valoração pelo julgador”⁶³. A valoração da prova pelo juiz

consiste na formação de juízos de razoabilidade e racionalidade sobre os factos relevantes para a resolução da causa de modo a julga-los como provados ou não provados.

No sistema jurídico português o legislador consagrou, enquanto regra, o *sistema da livre apreciação da prova*, segundo o qual o juiz aprecia livremente as provas conforme a sua

prudente convicção acerca de cada facto, de forma a alcançar a verdade material. Assim, quer a prova testemunhal (art. 396.º CC) quer a prova por inspeção (art. 391.º CC) ou a prova pericial (art. 389.º CC) e ainda a prova por documentos particulares a que não seja atribuída força probatória plena (art. 376.º do CC) ficam sujeitas à livre apreciação do juiz. Não obstante haver casos em que o valor probatório é fixado na lei através do *sistema da prova legal*, como por exemplo o caso dos documentos autênticos a lei atribui força probatória plena (art. 371.º, n.º 1, do CC).

Quanto ao valor probatório conferido pelas leis tributárias a determinados meios de prova, como sucede nas informações oficiais prestadas pela inspeção tributária vem o art. 115.º, n.º 2, do CPPT e o art. 76.º, n.º 1, da LGT estatuir que as informações oficiais prestadas pela inspeção tributária “fazem fé quando fundamentadas e se basearem em critérios objetivos, nos termos da lei”⁶⁴. “Trata-se de meio de prova que o legislador atribuiu força probatória bastante, que poderá ser afastada mediante contraprova, ou seja, o interessado para abalar esta força probatória basta gerar dúvidas, não tendo de provar o contrário”⁶⁵.

⁶² ⁶³ ⁶⁵ **A prova no processo tributário - 2017** [Em linha]. 1ª edição. Lisboa : Centro de Estudos Judiciários, 2018, atual. 10 Maio 2018. p. 35-38

⁶⁴ cfr. art. 115.º, n.º 2, do CPPT e o art. 76.º, n.º 1, da LGT

Capítulo III - A dinâmica probatória processual pela aplicação dos seus princípios estruturantes

A doutrina tradicional divide a atividade probatória em três fases, a saber: a da fixação dos *meios de prova*, a da *produção da prova* e a da *valoração da prova*, “isto significará que são confiadas ao juiz a definição dos meios de prova adequados, a recolha dos elementos probatórios e a formulação das devidas conclusões”, devendo este realizar as luz do *princípio do inquisitório* – como vimos inicialmente.

Ora como refere o douto juiz Nuno bastos o referido princípio não se basta por si só, mas antes em articulação com os demais princípios jurídico-processuais, mormente o *princípio do dispositivo* com o qual partilha estreita relação de complementaridade. Conforme sintetiza aquele magistrado, se por um lado o princípio do dispositivo valoriza a intervenção das partes, uma vez que estas tomam contato com o material probatório, por outro, o princípio do inquisitório valoriza o papel do juiz, uma vez que este não tem interesse no resultado do litígio. Quanto à “verdade material emerge, em regra, do confronto dialético entre as versões dos factos apresentadas pelas partes (e das

suas provas) conjugado com a incessante demanda do juiz pela apreensão do que efetivamente sucedeu”⁶⁶.

Capítulo IV - Particularidades da interpretação e aplicação do instituto do ónus da prova em processo tributário

1. Ónus da prova: processo judicial declaratório e cognitivo

Como entende a Professora e advogada Elizabeth Fernandez o ónus da prova não é por si só uma matéria processual, mas que é antes aplicada em contexto processual. A mesma

autora evidencia que o ónus da prova em processo pressupõe o ónus da prova em procedimento. Refere ainda que em todos os processos judiciais (neles se incluído os processos tributários) assistimos, com base em acórdãos, à situação típica da existência de factos controversos (ainda que muitas das vezes o próprio Direito também o seja), isto é, existe mais do que uma versão sobre os factos, o que leva a que as partes envolvidas no processo não acordem entre si, ou melhor aceitem uma versão inequívoca sobre determinado facto, o que se traduz em que as mesmas não admitem uma única realidade factual. É certo que pelo princípio da controvérsia, ou melhor, pelo *princípio do contraditório* e até da própria adversarialidade do processo é natural que apesar de em muitos casos processuais surgirem motivos para considerar que os factos anunciados por uma das partes é real, a tendência que existe é a de impugnar os mesmos de forma a que estes fiquem controversos - por aplicação das regras do ónus da prova, uma vez que as mesmas jogam contra a parte contrária, isto é, que a atividade probatória tem de ser desenvolvida pela outra parte.

Mas e quanto ao papel do decisor do processo tributário? A ele cabe decidir sobre uma determinada questão e para tal será necessário que os factos sobre os quais incide controvérsia deixem de apresentar controvérsia. Com efeito, um decisor judicial nunca poderá aplicar o direito aos factos, nem nunca poderá conceder a pretensão que o autor

⁶⁶ **A prova no processo tributário - 2017** [Em linha]. 1ª edição. Lisboa : Centro de Estudos Judiciários, 2018, atual. 10 maio 2018. p. 15-16-39

ou o réu lhe endereçam sem antes saber se os factos dos quais depende a verificação dessa pretensão – quer ela seja ativa quer ela seja defensiva - se verificam ou não. Por outras palavras, espera-se que o decisor “levante” a controvérsia e produza um acerto fáctico-jurídico no sentido de poder estar em condições de proferir uma decisão “justa”, ou seja, equitativa do ponto de vista de ela ser consequência do resultado probatório que as partes e o próprio tribunal desenvolveram no processo.

A este propósito, espera-se que toda a tramitação processual, todas as regras e todos os princípios orientam-se e confluem para um determinado fim, que é o de permitir que o juiz atinja uma “certeza” (ainda que esta não seja absoluta) – “certeza” esta que é responsável por conferir a tutela que é requerida ao juiz. Todavia, muitas vezes, o decisor, na condição de destinatário das partes, permanece na dúvida, isto é, os factos que estão

na sua cabeça permanecem controversos ou não acertados. O que poderá conduzir a que o resultado do processo não seja o querido ou esperado, mas antes um resultado residual possível (como o processo está orientado para a certeza, a dúvida é uma questão

patológica). Ora, mas então verifica-se um problema nos casos em que o juiz não consegue racionalizar ou ter esquemas de racionalização que lhe permitam partir da prova produzida e chegar a uma decisão acertada (uma vez que o suposto é que o juiz decida com base na certeza). Contudo, nesses casos, o que se espera pelo nosso sistema jurídico, ou mesmo até por desiderato Constitucional, é que o tribunal decida a questão no mérito. O mesmo magno diploma legal contém outro desiderato que é o de exigir que o processo judicial tenha um prazo e que o mesmo tem de ser razoável ou adequado. Agora o que resta saber é de que forma o juiz decide com base na dúvida (condição contrária ao processo cognitivo) uma vez que ele não se pode abster de julgar perante um *non liquet*? Pois bem, nesses casos o juiz conta com o auxílio de critérios de decisão formais criados pelo próprio legislador que auxiliam o decisor na sua tomada de decisão. É nestes casos em não existe nítida certeza da decisão pelo juiz que a aplicação das regras subjetivas do ónus da prova ou da repartição subjetiva do ónus da prova se justifica, ou seja, em que elas adquirem máxima relevância. Esta distribuição do ónus da prova pelos sujeitos do processo segue o critério da função que o facto alegado pela parte desempenha na norma que aquele que deduz a pretensão recorre para formular qualitativamente essa mesma pretensão em juízo.

2. Ónus da prova objetivo ou ónus da prova subjetivo

Quando nos referimos ao ónus da prova subjetivo procuramos saber qual a atividade probatória que é imposta a determinada parte ou às partes para alcançar um certo resultado. Regra geral, esta distribuição do ónus da prova pelos sujeitos do processo ou sujeitos da relação jurídica é algo que está conexionado com o critério da função que o facto que é alegado pela parte desempenha na norma que aquele deduz a pretensão recorre para formular qualitativamente essa mesma pretensão em juízo. O ónus da prova subjetivo só tem interesse, indiretamente, quando nos deparamos com uma situação processual de *non liquet*. Apesar do ónus da prova não ser um instituto de direito processual e ter aplicação necessária em contexto extrajudicial – v.g. procedimento administrativo, procedimento tributário, negócios jurídicos, etc. – ele é sempre estudado por processualistas, isto é, pela doutrina processual. Segundo os processualistas não existe

um ónus da prova subjetivo em Portugal o que existe antes é um ónus da prova objetivo, isto é, quando nos referimos ao ónus da prova estamos a referir-nos não às regras relativas à repartição do ónus da prova pelos sujeitos processuais e à intensidade da sua atividade probatória mas antes estamos a aludir a um critério de decisão. Ou seja, o instituto do ónus da prova sendo ele objetivo tem relação com a decisão e não com a prova propriamente dita sendo o ónus da prova independente ou irrelevante para a distribuição do ónus da prova de modo direto (só releva para efeitos de decisão em caso de dúvida).

O ónus da prova subjetivo é uma categoria histórica, como aduz Pedro Ferreira Múrias – este autor sufraga veemente que “a distribuição do ónus da prova feita pelo

artigo 1342º do Código Civil não é suficiente para resolver o problema da prova no processo”⁶⁹.

Em suma, no processo tributário português o que funciona é um ónus da prova objetivo, isto é, um critério objetivo de decisão e somente nos casos em que há dúvida pelo decisor da decisão é que opera o ónus da prova subjetivo.

3. As regras de distribuição do ónus da prova

As regras que estabelecem os critérios de distribuição do ónus da prova estão concentradas essencialmente nos artigos 342º e ss do Código Civil. “O critério geral de repartição do ónus da prova, consagrado na lei, visa resolver a dúvida, contra quem o facto aproveitaria. Esta parte tem de provar o facto, se não quiser que o Tribunal julgue contra si, o que constitui um eficaz incentivo para a iniciativa e diligência da parte onerada”⁶⁷.

“Ao demandado cabe a prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do autor (art. 493º CPC), enquanto ao autor não cabe provar que o seu direito não está impedido, modificado ou extinto por qualquer obstáculo ou causa modificativa ou

extintiva, prova que poderia ser extremamente difícil ou impossível”⁶⁸.

“No Direito Português, o ponto de referência para a repartição do ónus da prova será o direito que estará em discussão em juízo, e não as posições que as partes ocupam em litígio. Utilizando o ponto de referência em que a lei se baseia, há que ver que ela distingue, por um lado, os factos constitutivos do direito invocado, e por outro lado, os factos impeditivos, modificativos e extintivos do direito (art. 493º CPC). É a lógica de saber no fundo, e como já acima se disse, a quem é que os factos aproveitam”⁶⁹.

Assim têm-se como factos impeditivos os que se opõem a que o direito do autor tenha eficazmente surgido, (ex. incapacidade, simulação, erro, dolo, coacção etc.).

Por factos extintivos aqueles que determinam a extinção do direito do autor, pressupondo que este surgiu validamente (ex.: condição resolutiva, pagamento, novação, compensação, prescrição). E por fim, serão factos modificativos os que modificaram o direito do autor que validamente se tenha constituído (ex.: mudança de local de uma servidão, concentração de objecto da prestação, moratória concedida ao devedor). As provas produzidas em juízo ou facultadas no processo podem não ser conclusivas, ou ser insuficientes, deixando o Tribunal numa situação de dúvida insanável. No entanto, a

^{67 68 69} PATRÍCIO, Ana Cristina do Amaral – **A inversão do ónus da prova, no caso de não colaboração de uma das partes**

ordem jurídica portuguesa não permite que o Tribunal deixe de conhecer a questão de mérito com tal justificação (ar. 8º CC)”⁷⁰.

4. Os critérios doutrinários para a distribuição do ónus da prova

Como sintetiza Ana Patrício a este propósito, o propalado autor VAZ SERRA aponta o critério da normalidade como pilar fundamental de uma distribuição equilibrada do ónus da prova.

“Ora normalmente não há obstáculos à constituição dos direitos, nem causas que os onerem ou extingam, devendo ao autor cometer-se apenas a prova da constituição do seu

direito, isto é, a prova do que é normal (ex., capacidade, mútuo consenso, possibilidade do objecto do negócio jurídico em que se funda o seu direito). Segundo esta concepção, cabe ao demandado a prova do que é anormal, das causas que se opõem, extinguem, modificam ou impedem o direito invocado (ex., a incapacidade, a falta de mútuo consenso, a impossibilidade do objecto)”⁷¹. Todavia, é de notar que tal critério não solucionará questões mais complexas, por se verificar uma dificuldade de qualificação dos factos, de acordo com as categorias supra enunciadas (constitutivo, impeditivo, modificativo ou extintivo). Esta dificuldade deve-se à necessidade de uma análise dos factos em concreto, consoante a posição das partes na relação material. Devido a esta necessidade de análise dos factos em concreto, e em função da relação material em juízo, não se pode considerar que existam temas probatórios fixos, ou seja, factos cuja prova deva caber sempre a certos sujeitos processuais. Tal deve-se também à ligação entre as normas de direito substantivo e o ónus da prova, na medida em que será por via da interpretação da lei, que a distribuição do encargo probatório se deverá concretizar. Ora, devido à dificuldade de caracterização, na prática, dos factos como constitutivos, impeditivos, modificativos ou extintivos, a doutrina criou vários mecanismos de auxílio nesta qualificação.

Como refere Ana Patrício, o critério criado por Rosenberg teve, e ainda tem, adesão em Portugal. Segundo este critério, as normas jurídicas são compostas por uma previsão e uma estatuição. O Tribunal, para aplicar a estatuição, tem de considerar preenchidos os pressupostos da previsão da norma. Não estando provados todos os factos que integram a previsão da norma, o Tribunal não poderá aplicar a estatuição. Assim, vai recair o ónus da prova dos factos exigidos na previsão da norma, àquele a quem aproveitará a sua estatuição, o que se coaduna com a linha de raciocínio que até aqui se tem vindo a defender. Concluindo, terá de se atender à norma de direito substantivo que se pretende aplicar, e à posição das partes em juízo em relação a essa norma, tendo em conta o efeito jurídico que cada parte pretende obter.

Todavia, tal critério associado a Vaz Serra e sustentado por Rosenberg tem vindo a demonstrar-se insuficiente, pelo que se tem procurado adaptar um critério assente no “princípio da justiça distributiva, com dimensão constitucional e conexão com a tutela

^{70 71} PATRÍCIO, Ana Cristina do Amaral – **A inversão do ónus da prova, no caso de não colaboração de uma das partes**

jurisdicional efectiva, e também com o princípio da igualdade e direito de defesa. Tais princípios constitucionais libertariam o demandante, do excessivo encargo de provar a existência de cada um dos elementos necessários para o nascimento do seu direito,

sendo que àquele só deveria exigir-se a prova das condições específicas ou normais. A cargo do demandado ficaria a prova das condições gerais ou anormais”⁷².

5. As regras dos ónus da prova em Processo Tributário: do princípio *in dubio pro contribuinte* à aplicação do princípio *in dubio pro fisco*

O ónus da prova é um conceito da Teoria Geral do Direito com aplicação no Direito Tributário. Este instituto contém com regras próprias. E embora existam regras especiais de ónus da prova aplicáveis em contextos específicos (cfr os artigos 74º e 75º da Lei Geral Tributária) é no artigo 100º do Código de procedimento e Processo Tributário que encontramos a regra geral aplicável aos processos judiciais impugnatórios (que dizem respeito à impugnação do ato ou facto tributário).

Como foi dito antes, a regra geral é a de que ónus da prova tem carácter objetivo. Só exceionalmente o ónus da prova será subjetivo, isto é, unicamente nos casos judiciais em que o decisor se encontra numa situação de *non liquet*. Segundo a advogada Elizabeth Fernandez podemos detetar alguns casos em que se coloca a questão, no caso de *non liquet*, da aplicação de critérios de decisão em conformidade com a repartição do ónus da prova:

O primeiro, em que sobre as declarações de um contribuinte em determinado processo tributário existe *ab initio*, ou seja, logo no procedimento, uma dispensa de prova sobre a veracidade das declarações que o mesmo realizou e que permitem, à partida, proceder à autoliquidação de imposto - situação frequente que advém do facto de o sistema tributário estar organizado dessa mesma forma. Afinal de contas, o legislador, no número 1 do artigo 75º da LGT esclarece que, uma vez que compete aos contribuintes fazer a autoliquidação, presume-se a veracidade dos factos declarados, ou seja, os contribuintes ficam dispensados de provar a autenticidade dos factos - apesar de que esta presunção legal não se configurará como autêntica já que não assenta num facto conhecido. O que existirá de facto aqui é um pragmatismo que leva à liquidação de impostos por via da autodeclaração baseado no princípio da boa fé e que se traduz na dispensa pelo contribuinte de produzir prova sobre a veracidade das suas próprias declarações, ou por outras palavras, o contribuinte não necessita de instruir as suas declarações com prova documental ou outra, uma vez que à partida elas valem como verdadeiras. Não obstante, o número 2 do citado artigo prevê, por um conjunto de situações nele taxativamente elencadas, que a tal dispensa de prova se possa perder. Ora se a dispensa de prova se perde significa que a prova da veracidade da realidade dos factos compete aquele que os declarou, que mais não é do que o próprio contribuinte. Conforme frisa a alínea a) do número 2 do artigo 75º da LGT, a Administração Tributária não está obrigada

⁷² PATRÍCIO, Ana Cristina do Amaral – **A inversão do ónus da prova, no caso de não colaboração de uma das partes**

entidade terá de conseguir demonstrar que existem indícios suficientes (conceito indeterminado em matéria de factos probatórios) de que as tais declarações não correspondem à realidade. Nestes casos a declaração do contribuinte é substituída por uma declaração da AT corretiva e oficiosa. Quanto ao contribuinte, este poderá impugnar a liquidação que visa substituir a sua autoliquidação. Neste contexto uma pergunta se coloca – a quem compete o ónus da prova nesta situação? Ora, quem tem o ónus da prova

num processo impugnatório com esta factualidade ou excecionalidade é o contribuinte, o que quer dizer que se assiste a uma inversão do papel das partes, na medida em que quem tem de fazer a demonstração da realidade dos factos é o autor, ou seja, a entidade impugnante e não a entidade emissora da liquidação ou Autoridade Tributária (cfr. o que diz a este respeito o douto juiz Conselheiro do Supremo Tribunal Administrativo Jorge Lopes de Sousa – Administrativo em matéria tributária) por aplicação do princípio *in dubio pro fisco* (na dúvida, decide-se a favor do fisco) – por aplicação dos critérios especiais do ónus da prova, nomeadamente aqueles que resultam dos números 1 e 2 do artigo 75º da LGT. Já nos restantes processos impugnatórios em que a liquidação do imposto em causa não dependeu das declarações do contribuinte ou que não partiram da situação de haverem indícios suficientes que eliminaram a dispensa de prova aplica-se a regra geral ou critério de decisão autónomo ou especial vertido no artigo 100º CPPT – no caso de dúvida fundada (isto é, a dúvida remanescente após exercício do princípio do inquisitório) sobre a existência do facto tributário ou acerca da quantificação do facto tributário (vide acórdãos do TCA Sul), o ato impugnado deve ser anulado – aplicando-se nestes casos o princípio geral *in dubio pro contribuinte* ou *in dubio contra fisco*. Resumindo, nos processos impugnatórios, à partida, a regra que se aplica é a de que o ónus da prova recai sobre a AT, ou seja, sobre os factos constitutivos da obrigação tributária. E só excecionalmente, nos processos impugnatórios em que o impugnante tiver perdido a dispensa de prova pela criação ou evocação de indícios suficientes que permitiram uma liquidação adicional que é a impugnada, o ónus da prova recairá sobre o contribuinte.

Merece ainda alertar para o facto de que caberá sempre à AT o ónus da prova dos factos constitutivos de direitos tributários apontados apurados pela aplicação de indícios suficientes.

O segundo, que por sua vez deriva do primeiro, em que o contribuinte perde a dispensa de prova por verificação da aplicação do número 2 do artigo 75º LGT e em que a AT empregou métodos indiciários para a fixação da matéria tributável (em certas situações nas quais a AT reitera que existem indícios suficientes de este custo não entrou, não significa que a tal entidade esteja a utilizar métodos indiciários). Neste caso, caberá ao contribuinte impugnar a liquidação com base em 2 fundamentos sustentados na violação do princípio da proporcionalidade e do princípio da capacidade contributiva:

1º - indevida aplicação de métodos indiciários com fundamento na fixação de matéria tributária pela Administração Tributária pela não verificação dos pressupostos necessários à utilização dos tais métodos indiciários e o

2º - obtenção pela AT de excessos de consequências retiradas por métodos indiciários.

Ora, como já foi supramencionado, nas situações em que se coloque em causa a existência de métodos indiciários, o ónus da prova recai sobre a AT. Já naquelas em que

são colocados em causa os factos tributários declarados pelo contribuinte por aplicação de métodos indiciários pela AT, será ao contribuinte que caberá o ónus da prova dos factos constitutivos de direitos tributários.

Merece, ainda neste contexto, salientar que o artigo 74.º da LGT apenas se refere aos factos constitutivos pelo que tal regime somente terá aplicação aqueles factos. Porém a doutrina maioritária propõe que o mencionado artigo estenda, por analogia, o seu âmbito de aplicação aos processos impugnatórios cuja fundamentação assente em factos em factos Impeditivos, modificativos ou extintivos – por recurso ao artigo 342º do CC.

6. As conexões do ónus da prova do artigo 74º da LGT com o do artigo 116º do CPA. A referência ao artigo 342º do CC

Como referimos anteriormente, o número 1 do artigo 74º da LGT dita que “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”. Ora, pois quando os elementos de prova dos factos estiverem na “alçada” da AT, aquele ónus da prova considera-se satisfeito – caso o interessado tenha procedido à sua correta identificação junto da mesma entidade (cfr. nº2 do art. 74º da LGT).

Por outro lado, sempre que a determinação da matéria coletável se faça por métodos indiretos, competirá à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova da respetiva quantificação (cfr. nº3 do art. 74º da LGT).

De forma a refletir sublinhar interesse relativo à prova dos factos alegados pelas partes, vem o artigo 116º do CPA ditar que:

- 1- Cabe aos interessados provar os factos que tenham alegado, sem prejuízo do dever cometido ao responsável pela direção do procedimento nos termos do n.º 1 do artigo 115º - Factos sujeitos a prova;
- 2 - Quando os elementos de prova dos factos estiverem em poder da Administração, o ónus previsto no número anterior considera-se satisfeito desde que o interessado proceda à sua correta identificação junto do responsável pela direção do procedimento;
- 3 - Os interessados podem juntar documentos e pareceres ou requerer diligências de prova úteis para o esclarecimento dos factos com interesse para a decisão;
- 4 - Sendo necessário juntar documento passado em país estrangeiro, a lei que rege a produção da forma especial desse documento é a lei do Estado de emissão, aferindo-se a suficiência daquela forma especial por equiparação funcional à forma exigida pela lei nacional;
- 5 - As despesas resultantes das diligências de prova são suportadas pelos interessados que as tiverem requerido, sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 15.º

Ainda a este propósito, vem o artigo 342º do Código Civil frisar, por consagração de Direito subsidiário do Direito de Procedimento e de Processo Tributário, que:

1. Àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado.

2. A prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito invocado compete àquele contra quem a invocação é feita.
3. Em caso de dúvida, os factos devem ser considerados como constitutivos do direito.

Capítulo V - Os fundamentos da aplicação de métodos indiretos pela AT

De acordo com o número 1 do artigo 87º da Lei Geral Tributária, a avaliação indireta só pode efetuar-se em caso de verificação de determinados pressupostos, a saber:

- a) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;
- b) Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;
- c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica referidos na presente lei;
- d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89-A;
- e) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco;
- f) Acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a 100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

Ainda o número 2 daquele artigo refere que no caso de verificação simultânea dos pressupostos de aplicação da alínea d) e da alínea f) do número anterior, a avaliação indireta deve ser efetuada nos termos dos nºs 3 e 5 do artigo 89-A.

A determinação da matéria coletável por métodos indiretos viabiliza-se pela impossibilidade de determinação direta e exata de matéria coletável. Segundo o artigo 88º da LGT sintetiza de forma exaustiva as anomalias e incorreções que inviabilizam o apuramento “normal” (direto) da matéria tributável, a saber:

- a) inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;
- b) recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização ou falsificação ou viciação;
- c) existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexatidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal.
- d) existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de

bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.

Capítulo VI - A importância dos indicadores objetivos de base técnico-científica

Quanto aos indicadores objetivos de atividade de base técnico-científica, sempre que da sua aplicação seja determinada matéria tributável superior aquela que é declarada pelo sujeito passivo, o apuramento da matéria tributável por métodos indiretos torna-se viável. Para efeitos da supramencionada alínea c) do artigo 87º da LGT, tal aplicação de métodos indiretos só poderá efetuar-se nos casos em que o sujeito passivo não apresente na declaração em que a liquidação se baseia razões justificativas desse afastamento, desde que tenham decorrido mais de três anos sobre o início da sua atividade (para este efeito, vide alínea c) do nº2 do art. 75º LGT).

Capítulo VII - A relevância da prova em processo tributário na realização da justiça

em Portugal: a procura da verdade e a convicção do juiz

Em Portugal, o juiz tem a iniciativa probatória genérica, nos termos do artigo 411º do CPC, segundo o qual “incumbe ao juiz realizar ou ordenar, mesmo oficiosamente, todas as diligências necessárias ao apuramento da verdade e á justa composição do litígio, quanto aos factos de que lhe é lícito conhecer” – tonificando-se, desta forma, os poderes instrutórios do juiz. Ora “os poderes instrutórios do juiz são-lhe outorgados tendo em vista uma finalidade concreta, que o artigo 411º do CPC refere expressamente: o apuramento da verdade e a justa composição do litígio”⁷³.

Paradoxalmente, a lei processual portuguesa tem “muitas regras que revelam que nem sempre a verdade material e a adequação à realidade constituem o valor supremo protegido. Tal acontece tanto em sede da força probatória por confissão e da prova documental – artigos 358º, 371º e 375º do CC ou até na limitação aos factos alegados – artigos 5º, nº1, 265º, nº1, 573º, nº2, 584º, nº1, 588º, nº1 do CPC”⁷⁴. Dito isto, somos levados a crer que somente numa relação de equilíbrio entre aquele que é o exercício de direito subjetivo das partes à prova e o exercício de um poder-dever do juiz se poderá alcançar a verdade e desse modo realizar-se justiça.

Como refere o douto António Henriques Gaspar em *A Justiça nas incertezas da sociedade contemporânea. O juiz hoje: de exegeta a ministro da verdade*, o juiz é antes do mais, um *ministro da verdade* e na enunciação da verdade, como base de toda a decisão, manifesta-se a dimensão essencial do ato de julgar⁷⁵.

⁷³ Revista do Centro de Estudos Judiciários, 2016-I. p. 30-31

⁷⁴ Ibidem

⁷⁵ GASPAR, António Henriques – *A justiça nas incertezas da sociedade contemporânea. O juiz hoje: de exegeta a ministro da verdade*, in Revista Julgar nº 1, Coimbra Editora, 2007. p.27

Citando, ainda a este respeito, Gabriela Cunha Rodrigues “são conhecidas as divergências quanto aos limites da percepção da verdade como finalidade processual. Não raro estas clivagens assentam em razões de puro ceticismo metodológico, mas acabam por encaminhar o processo para um modelo ritualizado estranho ao objetivo de uma decisão justa. A verdade judicial não é ontológica, mas aproximativa.

Mas, nessa sua singeleza, deve ser convincentemente substantiva e não um empobrecido corolário da atividade das partes, perante a inerte apatia de quem julga. Num mundo de incerteza e de vertiginosa metamorfose, é fundamental seguir critérios objetivos de decisão, honrando as legítimas expectativas dos cidadãos face ao sistema de justiça”⁷⁶.

De resto, como explica Manuel Tomé Soares Gomes, “a prova é talvez a manifestação mais significativa do Direito em acção, o que liga o Direito à Vida. Nesta ordem de ideias o esforço de racionalização possível dos procedimentos probatórios constituirá, sem dúvida, um passo importante para o encontro dos Cidadãos com a relatividade da Verdade Judiciária pronunciada pelos seus Tribunais e, por conseguinte, para a permanente legitimação da Função Jurisdicional”⁷⁷. A este propósito refere Gabriela Cunha Rodrigues “Nesta busca aproximativa da verdade, a prova está limitada pela ideia de tempo, tão ligada às conceções garantísticas do Estado de Direito e, em concreto, ao direito de uma decisão em prazo razoável. Significa que há um momento em que a verdade processualmente obtida tem de ser reconhecida coo verdade última”⁷⁸. Com efeito, o carácter absoluto da noção de verdade não é compatível com a natureza contingente e efémera do tempo”⁷⁹. Assim também para nós a realização da justiça em processo tributário também depende de toda uma sincronização e descoberta da verdade dos factos. Sendo que muitas das vezes ela está desde logo condicionada à partida – veja-se o que dissemos atrás a respeito das regras de repartição do ónus da prova em sede de processo tributário.

Seguindo na esteira do consagrado Jesuíno Alcântara Martins “a realização da justiça exige adequação do meio processual e a correta utilização do direito substantivo e processual, de modo a que a celeridade da justiça seja alcançada com a integração das dimensões que permitem materializa a sua concretização de forma útil e efetiva, dando proteção às pretensões deduzidas em juízo, independentemente do sentido material das decisões, desde que estas garantam a verdade sobre os factos e do direito que se pretende fazer valer em tribunal”⁸⁰.

Justiça é um valor ético-jurídico orientador e que deve estar presente em toda a mecânica judiciária. Sem embargo, muitas das vezes inalcançável ou irrealizável.

⁷⁶ Revista do Centro de Estudos Judiciários, 2016-I. p.38

⁷⁷ “Um Olhar sobre a Prova em Demanda da Verdade no Processo Civil”, Revista do CEJ, III-IV. P. 167 e 168

⁷⁸ Revista do Centro de Estudos Judiciários, 2016-I. p.39

⁷⁹ ABELLÁN, Marina Gáscon – *Los hechos en el derecho*, Seminário na Escola Judicial Eleitoral da Federação (México). p. 99

⁸⁰ PASINATTO, Ana Paula [et al.] - **Justiça Tributária: um novo roteiro**. 2ª ed. Lisboa : Rei dos Livros, 2019. p. 34

Conclusão final

Indiscutivelmente, a prova em processo tributário assume cabal importância, ainda que muitas vezes pela urgência de realização de justiça, ou melhor, pela necessidade de cumprimento de prazos legais na elaboração de jurisprudência, a mesma seja afetada.

A consagração do instituto do ônus da prova é disso bom exemplo, tanto é que tem suscitado alguma celeuma junto da doutrina.

Seguindo na esteira da notória Professora Elizabeth Fernandez, a questão que se encontra na matéria do ônus da prova e que permanece por resolver é a de saber se os critérios de decisão, com base nos quais se reparte o ônus da prova em caso de dúvida (situação de *non liquet*), são ou não corretos ou justos em todas as situações – uma vez que o instituto do ônus da prova é rígido com base na lei e só admite inversão em casos pontuais (perda de dispensa de prova e aplicação de métodos indiretos). Ora certos defendem que em determinadas situações em que a prova seja difícil ao onerado poder-se-ia considerar o abaixamento do patamar de cognoscibilidade ou do convencimento legalmente exigido ao tribunal, por uma questão de justiça, aplicando-se nesses acasos uma interpretação casuística. Com efeito, a atribuição do ônus da prova a alguém que se vê impossibilitado de a realizar, pode pôr em causa o princípio da tutela jurisdicional efetiva.

Da análise efetuada parece-nos inevitável concluir, pela notória complexidade e dependência subsidiária do processo tributário ao processo civil e direito civil, o que por si só não facilita e antes onera o decisor judicial na interpretação e aplicação da legislação tributária como também não efetiva plenamente o *princípio da tutela jurisdicional efetiva*.

No nosso entender, O papel proativo do juiz tributário assume máxima importância em toda a atividade processual tributária, pois ao mesmo incumbe fixar os meios de prova e realizar as provas que se afigurem úteis para a descoberta da verdade. Pelo que a sua atuação deverá consagrar-se, verdadeiramente, como garantia de realização da justiça. Deste modo, é imperativo que o tribunal, pela *mão e consciência* do juiz, se assuma como meio de cobertura plena, eficaz e efetiva do direito e interesse em causa, garantindo segurança jurídica, evidenciando e reafirmando sucessiva e consistentemente uma certeza de justiça.

Cumprimento escrupuloso pela ética e cientificidade ao elaborar a presente investigação

Referências Bibliográficas

Monografias

ANDRADE, José Carlos Vieira de – **A justiça administrativa**. 14^a ed. Coimbra : Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6257-0

FAVEIRO, Vítor – **O estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no Estado social de Direito**. Coimbra : Coimbra Editora, 2002. ISBN 972-32-1078-9

FREITAS, José Lebre de – **Introdução ao Processo Civil: conceito e princípios gerais à luz do novo código**. 3^a ed. Coimbra : Coimbra Editora, 2013. ISBN 978-972-32-2201-2

MARQUES, João Paulo Remédio – **A acção declarativa à luz do código revisto**. 3^a ed. Coimbra : Almedina, 2011. ISBN 978-972-32-1904-3

MARQUES, Paulo ; COSTA, Carlos – **A Liquidação de imposto e a sua fundamentação**. Coimbra : Coimbra Editora, 2013. ISBN 978-972-32-2067-4

MORAIS, Rui Duarte – **Manual de Procedimento e Processo Tributário**. Coimbra : Almedina, 2016. ISBN 978-972-40-5021-8

MÚRIAS, Pedro Ferreira – **Por uma distribuição fundamentada do ónus da prova**. Lisboa : Lex-Edições Jurídicas, 2000. ISBN: 9789729495939

NETO, Serena Cabrita – **Introdução ao processo tributário**. Coimbra : Instituto Superior de Gestão, 2004. ISBN 972-98 422-1-3

NETO, Serena Cabrita ; TRINDADE, Carla Castelo – **Contencioso tributário: procedimento, princípios e garantias**. Coimbra : Almedina, 2017. ISBN 978-972-40-6884-8. Vol. 1.

PASINATTO, Ana Paula [et al.] - **Justiça Tributária: um novo roteiro**. 2^a ed. Lisboa : Rei dos Livros, 2019. ISBN 978-989-8823-94-6

RICARDO, Joaquim – **Direito tributário: anotado e remissivo**. 21^a ed. Porto : Vida Económica, 2018. ISBN 978-989-768-488-3

ROCHA, Joaquim Freitas da – **Lições de procedimento e processo tributário**. 7ª ed. Coimbra : Edições Almedina, S.A., 2019. ISBN 978-972-40-8085-7

52

Periódicos

Revista do CEJ. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, n.º 1 (2016). ISSN 1645-829X

Teses ou Dissertações

PATRÍCIO, Ana Cristina do Amaral – **A inversão do ónus da prova, no caso de não colaboração de uma das partes**. Lisboa : Faculdade de Direito da Universidade Católica , Abril 2013. Dissertação de mestrado em Direito

Documentos eletrónicos

A prova no processo tributário - 2017 [Em linha]. 1ª edição. Lisboa : Centro de Estudos Judiciários, 2018, atual. 10 Maio 2018. [Consult. 14 Maio 2019]. Disponível na WWW:

<URL: www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Prova_PT2017.pdf>

Referências jurisprudenciais

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa (TRL)

02-03-2010 – Processo 99846/08.1YIPRT.L1-7 Princípio inquisitório/

Impulso processual – Relator: Pires Robalo [Em Linha] [Consult. 5 de junho de 2019].

Disponível na WWW:

<URL: <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/db9fb0c8640aa275802576ef004e4a03>>

Outras Fontes bibliográficas

Código Civil

Código de Processo Civil

Constituição da República Portuguesa

Código Tributário

LGT

CPA

CPPT

